

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI
FILOZOFICKÁ FAKULTA

KNIHY POMOCNÉ V JEDNODUCHÉM ÚČETNICTVÍ
V ČESKÝCH ZEMÍCH PŘED ROKEM 1938
Bakalářská práce

Olomouc 2023

Tereza Škopová

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI
FILOZOFICKÁ FAKULTA

KNIHY POMOCNÉ V JEDNODUCHÉM ÚČETNICTVÍ
V ČESKÝCH ZEMÍCH PŘED ROKEM 1938

Bakalářská práce

Autor: Tereza Škopová

Vedoucí práce: doc. Mgr. Pavla Slavičková, Ph.D.

Olomouc 2023

Prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma: „*Knihy pomocné v jednoduchém účetnictví v českých zemích před rokem 1938*“ vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí práce doc. Mgr. Pavly Slavičkové, Ph.D. a uvedla jsem v ní všechny použité podklady a literaturu.

V Olomouci dne

Podpis

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí své bakalářské práce,
doc. Mgr. Pavle Slavičkové, Ph.D., za odborné rady a ochotný přístup při zpracování této práce.

Anotace

Bakalářská práce se zaměřuje na analýzu pomocných knih v jednoduchém účetnictví v českých zemích před rokem 1938. Cílem bakalářské práce je na základě textů účetních autorit přelomu 19. a 20. století zjistit, které pomocné knihy byly součástí jednoduché účetní soustavy, jakému účelu sloužily, a které knihy tyto osobnosti doporučovaly v jednoduchém účetnictví vést. Součástí je také komparace účelu těchto pomocných knih. V první části práce stručně popisuje vývoj obecný vývoj účetnictví i vývoj na území českých zemí. Dále se věnuje principům jednoduchého účetnictví spolu s popisem soustavy jednoduchého účetnictví používaného v současnosti a následně se věnuje obecnému vývoji hospodářských zápisů na našem území. V druhé části pak práce analyzuje primární prameny tehdejších účetních odborníků a teoretiků. Na základě interpretace názorů těchto odborníků sestavuje strukturu pomocných knih, které jsou důležitou součástí jednoduchého účetnictví používaného do roku 1938.

Klíčová slova: jednoduché účetnictví, pomocné knihy, knihy mimořádné, české země

Annotation

The bachelor thesis focuses on the analysis of subsidiary ledgers in the single-entry accounting system in Czech lands before 1938. The aim of the work is to determine which subsidiary ledgers took an important part in the single-entry accounting system and what purpose they had, based on the recommendations of the important personalities at the turn of the 20th century in Czech lands until 1938. The first part of the work briefly describes the development of the accounting system in general and then the development in Czech lands. It also describes principle of the single-entry accounting system in general as well as single-entry accounting used nowadays. Then the work focuses on the general development of records in accounting in Czech lands. The following part of the work focuses on the analysis of the primary sources published by the important authors at that time. Based on the interpretation of this primary sources, this thesis then creates a structure of the subsidiary ledgers which are an important part of the single-entry accounting system before 1938.

Keywords: single-entry accounting, subsidiary ledgers, Czech lands

Obsah

Úvod	6
1 Jednoduché účetnictví	8
1.1 Historie jednoduchého účetnictví	8
1.1.1 Historie účetnictví v českých zemích	10
1.2 Principy jednoduchého účetnictví	12
1.3 Jednoduché účetnictví v současnosti	13
2 Vývoj regulace účetních záznamů v účetnictví.....	16
2.1 Regulace účetních záznamů v českých zemích do roku 1862.....	16
2.2 Regulace účetních záznamů v českých zemích od roku 1863.....	18
3 Přístup odborníků k pomocným knihám jednoduchého účetnictví.....	20
3.1 Antonín Skřivan (1818–1887).....	20
3.2 Josef Pazourek (1862–1933).....	34
3.3 Karel Petr Kheil, ml. (1843–1908).....	41
3.4 Ostatní autoři	47
3.4.1 Jan Rančák (2. pol. 19. století–1. pol. 20. století).....	47
3.4.2 Jan Fidler (1849–1931).....	49
3.4.3 Josef Fiala (1888–1958).....	51
3.4.4 Josef Smolík (1832–1915).....	52
4 Shrnutí.....	54
Závěr.....	58
Summary.....	60
Použitá literatura.....	62
Seznam obrázků.....	65

Úvod

Tato práce se zaměřuje na pomocné knihy v jednoduchém účetnictví v českých zemích do roku 1938. Na období do roku 1938 se soustředí především proto, že do této doby nebylo vedení jednoduchého účetnictví a jeho knih omezováno legislativou a vznikal tak větší prostor pro diskuzi k těmto tématům. V letech následujících po vzniku Protektorátu Čechy a Morava začala legislativa postupně vymezovat způsoby vedení účetnictví až nakonec došlo k upozadění jednoduchého účetnictví, kterým se tato práce zabývá.

Cílem práce je na základě textů účetních autorit přelomu 19. a 20. století zjistit, které pomocné knihy byly součástí jednoduché účetní soustavy, jakému účelu sloužily, a které knihy tyto osobnosti doporučovaly v jednoduchém účetnictví vést. Součástí je i komparace účelu účetních knih dle doporučení předních odborníků té doby. Při analýze pomocných knih se výzkum soustředí především na přelom 19. a 20. století, jelikož v tomto období začalo vznikat mnoho publikací účetních teoretiků k jednoduchému účetnictví a jeho pomocným knihám.

Při zkoumání a popisu historického jednoduchého účetnictví není v současné literatuře pomocným knihám věnována větší pozornost. Pomocné knihy jsou většinou zmíněny jen okrajově, nicméně jsou nezbytnou součástí jednoduchého účetnictví. Z tohoto důvodu se práce soustředí právě na ně.

Dalším důvodem pro přiklonění se k tomuto tématu je znovuzavedení jednoduchého účetnictví v české legislativě v roce 2016. Ačkoliv se jedná o jednu účetní soustavu, jednoduché účetnictví používané od roku 2016 se na základě popisu v legislativě zdá být oproti jednoduchému účetnictví používanému před rokem 1938, poněkud strohé. V historii českých zemí bylo jednoduché účetnictví po dlouhou dobu důležitou součástí účetního systému, a je zajímavé sledovat jednoduché účetnictví a jeho pomocné knihy v době jeho největšího rozkvětu. Především pomocné knihy dělaly v minulosti z jednoduchého účetnictví ucelenou účetní soustavu, a proto se práce soustředí na ně. Samotné podrobnější porovnání verze jednoduchého účetnictví používané od roku 2016 s jeho starší verzí používanou v historii české země by jistě také stálo za bližší prozkoumání. Takovéto porovnání však již není předmětem tohoto výzkumu, a proto tyto varianty jednoduchého účetnictví porovnáme jen okrajově a soustředit se budeme především na pomocné knihy jednoduchého účetnictví v období do roku 1938.

Práce se skládá ze dvou hlavních částí. V první části se práce věnuje vývoji samotného jednoduchého účetnictví a hospodářských zápisů obecně. Ve druhé části se práce zabývá primárními prameny tehdejších účetních odborníků a teoretiků.

Nejprve bude nastíněna celková historie jednoduchého účetnictví, s následným bližším zaměřením na historii jednoduchého účetnictví v českých zemích. Dále budou pro lepší pochopení samotného způsobu vedení jednoduchého účetnictví popsány principy jednoduchého účetnictví na základě současné literatury a současné legislativy.

V dalším oddílu se pak práce zabývá vývojem regulace účetních záznamů na českém území, jelikož vedení těchto účetních záznamů, do kterých patří i popisované pomocné knihy, bylo ovlivňováno vnějšími záležitostmi, především různými nařízeními.

Druhá, hlavní část této práce se pak věnuje monografiím účetních teoretiků a odborníků tehdejší doby. Práce analyzuje informace z těchto primárních zdrojů, zaměřuje se na přístup a doporučení jednotlivých předních účetních teoretiků přelomu 19. a 20. století a na základě kvalitativní interpretace získaných informací porovnává strukturu pomocných knih jednoduchého účetnictví a popisuje účel jejich využití. Tato část práce se zaměřuje především na tři hlavní autory, které lze považovat za jedny z významnějších v tehdejší období a dále zmiňuje pouze několik dalších autorů, kteří se blíže věnovali tématu pomocných knih ve svých publikacích.

1 Jednoduché účetnictví

Abychom se mohli věnovat pomocným knihám jednoduchého účetnictví, je nutné si nejprve představit soustavu jednoduchého účetnictví jako celku. Nejprve se stručně budeme věnovat původu jednoduchého účetnictví a jeho vztahu k ostatním účetním soustavám. Dále se zaměříme na vývoj těchto účetních soustav na české území a následně si uvedeme základní principy jednoduchého účetnictví z pohledu současné literatury i z pohledu současné legislativy.

1.1 Historie jednoduchého účetnictví

Určit původ soustavy jednoduchého účetnictví není zdaleka tak jednoduché, jak by se mohlo zdát, a názory autorů se v tomto mnohdy rozcházejí. Toto téma se pokusíme pro účely této práce stručně shrnout, nicméně téma původu jednoduchého účetnictví je poněkud rozsáhlé a rozhodně by stálo za hlubší, samostatné prozkoumání. Abychom si mohli co nejvíce přiblížit historii soustavy jednoduchého účetnictví, zmíníme zde také další účetní soustavy a jejich vztah k jednoduchému účetnictví.

Dalo by se říci, že z pohledu dějin účetnictví existuje otázka, která ze soustav účetnictví – jednoduchá nebo podvojná – vznikla dříve, či zda obě soustavy vznikaly nezávisle na sobě. Janhuba (2010, s. 16) uvádí, že obecné jednoduché účetnictví pravděpodobně vzniklo někdy ve 14. století jako důsledek církevních nařízení, která zakazovala počítat a brát úrok z kapitálu. Tato nařízení vedla k *osekání* již existujícího podvojného systému o účty kapitálu – tím došlo ke znemožnění bilancování, a tak také (*snad*) z podvojného účetnictví vzniklo účetnictví jednoduché (Janhuba, 2010, s. 16). Nicméně Janhuba (2010) je s tímto tvrzením opatrný a uvádí zde právě ono slovo *snad*. Mezi další autory, kteří uvádějí, že jednoduché účetnictví je předchůdcem „úplného“ podvojného účetnictví, patří například i Malíková a Horák (2009, s. 24). Nicméně jak sám Janhuba (2010, s. 16) uvádí, se svým tvrzením o původu jednoduchého účetnictví je opatrný právě proto, že někteří autoři zastávají i opačný názor, tedy že první vzniklo jednoduché účetnictví, které se pak vyvinulo v účetnictví podvojně, či dokonce že tyto dva systémy vznikaly nezávisle na sobě. Právě Pazourek (1920, s. 168) uvádí, že je možné, že jednoduché účetnictví vzniklo samostatně v drobných obchodech, nezávisle na soustavě účetnictví podvojného. Dále uvádí, že i přes to, že je jednoduché účetnictví v podstatě okleštěné účetnictví podvojně, nemuselo nutně vzniknout právě ze soustavy účetnictví podvojného (Pazourek, 1920, s. 168).

Co se samotného podvojného účetnictví týče, jeho původ není tak nejednoznačný jako u účetnictví jednoduchého. Počátky této účetní soustavy jsou obvykle zasazovány do konce 13. století, na území dnešní Itálie (Slavičková, 2022, s. 36). K zásadnímu zlomu ve vývoji této účetní soustavy poté došlo v roce 1494, kdy Luca Pacioli vydal dílo s názvem *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, které v traktátu č. 11 *De computis et scripturis* obsahuje popis podvojného účetnictví (Slavičková, 2017, s. 28). Jak zmiňuje Slavičková (2017, s. 28–29), Pacioli sice podvojně účetnictví ne vynalezl, avšak sepsal zřejmě nevlivnější příručku pro vedení účetnictví tímto způsobem a jeho zásluhou dostal tento účetní styl jednotnou podobu.

Vedle soustav podvojného a jednoduchého účetnictví nesmíme opomenout také soustavu účetnictví kamerálního. Původ kamerálního účetnictví také není zcela jednoznačný (Janhuba, 2010, s. 12; Slavičková, 2022, s. 71). Ke kamerálnímu účetnictví Slavičková (2022, s. 41) uvádí, že v první vývojové fázi této účetní soustavy se autoři mnohdy ani neshodnou na společném prvku, který by jednoznačně určoval, že se jedná právě o tento účetní styl. Jak však dále popisuje, i přes to, že vývoj kamerální účetní soustavy zahrnují různí autoři do různých časových rozpětí, obecně lze její vývoj zařadit do období od 16. století (Slavičková, 2022, s. 34). Období další vývojové fáze kamerálního účetnictví už je pak oproti první fázi přesněji časově vymezeno. Slavičková (2022, s. 42) k této fázi uvádí, že je řazena do období mezi roky 1750 a 1810 a autory je označována jako Puechbergova verze kamerálního účetnictví. Tato verze je pojmenována podle Johanna Matthiase Puechberga, protože to byl „právě jeho text, který určil základní strukturu této účetní soustavy“ (Slavičková, 2022, s. 71). Další vývoj pak vycházel z této základní struktury. V další, vrcholné vývojové fázi, bylo kamerální účetnictví přizpůsobováno především potřebám komerčních podniků (Slavičková, 2022, s. 70–72). Pokud bychom pak měli soustavu kamerálního účetnictví zmínit v kontextu dalších výše zmíněných účetních soustav, lze ji v porovnání s jednoduchým a podvojným účetnictvím označit jako nejmladší účetní soustavu (Slavičková, 2022, s. 71).

Ačkoliv se tedy autoři k počátkům jednoduchého účetnictví vyjadřují s jistou opatrností, tato účetní soustava má v celkovém historickém vývoji účetnictví bezpochyby své místo. V této části jsme si pro lepší přehled stručně popsali počátky těchto soustav. Jelikož se tato práce ale zaměřuje na české země, další vývoj těchto účetních soustav budeme v následující části sledovat už jen na českém území.

1.1.1 Historie účetnictví v českých zemích

Zaměříme-li se na vývoj jednoduchého účetnictví v kontextu českých zemí, lze konstatovat, že na českém území byly do konce II. světové války používány tři účetní soustavy, a to účetnictví jednoduché, podvojně a kamerální (Malíková & Horák, 2009, s. 23; Slavičková & Puchinger, 2014, s. 68). Z výše zmíněných účetních soustav lze dle Janhuby (2010, s. 169) „od nejstarších dob z doloženého účtování vyvozovat používání jednoduchého účetnictví s prvky kameralistiky.“ Na základě výzkumu primárních zdrojů k účetní soustavě používané na našem území v období středověku a raného novověku Slavičková (2017, s. 199–200) uvádí, že tato soustava sice obsahuje některé znaky jednoduchého nebo kamerálního účetnictví, ale není s nimi totožná. Tuto konkrétní soustavu pak na základě způsobu vedení účetních záznamů Slavičková (2017, s. 200) označuje termínem správní účetnictví. V tomto období bylo pro účetní jednotku zásadní sledovat především svou míru zadluženosti, zhodnocení vynaložených prostředků a cílem bylo vést vyrovnané hospodářství, čemuž pak i odpovídal způsob vedení účetních záznamů (Slavičková, 2017, s. 167–168).

V návaznosti na výše zmíněné správní účetnictví můžeme také na našem území zmínit soustavu kamerálního účetnictví. Kamerální účetnictví se v českých zemích rozšířilo přibližně v 18. století (Slavičková, 2022, s. 73). Do té doby mělo vedení účtů na našem území především správní účel, avšak když tento způsob vedení účtů přestal účetní jednotce vyhovovat, kamerální účetnictví bylo některými velkostatkami upřednostňováno před účetnictvím jednoduchým nebo podvojným (Slavičková, 2022, s. 74). K tomuto však Slavičková (2022, s. 74) uvádí, že situace mohla být různá na různých panstvích a výzkum na toto téma zatím chybí. Pro naše území pak bylo typické takzvané *puteánské kamerální účetnictví*, které sloužilo především pro potřeby velkostatků a orgánů veřejné správy (Slavičková, 2022, s. 73). Po počátku 19. století však docházelo ke zvětšování objemu produkce v podnikání i zemědělství a kamerální účetnictví tak především pro velkostatky ztrácelo na významu, kvůli čemuž pak mnohdy docházelo k odklonu od této soustavy a přechodu na jednoduchou nebo podvojnou účetní soustavu (Slavičková, 2022, s. 110–112). Tento přechod na jiné účetní soustavy však nelze paušalizovat. Jelikož výběr účetní soustavy nebyl upraven legislativou, v praxi mohlo v rámci jedné účetní jednotky docházet i k souběžnému používání různých účetních soustav, a to s ohledem na danou hospodářskou aktivitu (Slavičková, 2022, s. 112). S rozvojem hospodářství a zároveň i postupným zvětšováním jednotlivých hospodářských jednotek vznikala u těchto jednotek potřeba zakládat různé typy pomocných knih (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 57). Tyto

pomocné knihy jsou předmětem této práce, a proto se jim podrobněji budeme věnovat v následujících kapitolách.

Co se podvojného (neboli italského kupeckého) účetnictví týče, podle Janhuby (2010, s. 169) začalo k rozšíření a pronikání podvojného účetnictví do českých zemí pravděpodobně docházet až za císaře Rudolfa II. Slavičková (2017, s. 119–120) však s odkazem na zmiňovaného Janhubu (2010) dále uvádí, že na základě nedostatku potřebných dochovaných účetních materiálů zatím nelze prokázat používání podvojného účetnictví v době raného novověku na našem území. V případě objevení nových historických pramenů v budoucnosti by se tak mohly tyto současné poznatky rozhodně změnit.

Jakým způsobem se v českých zemích v nejstarších obdobích vedly účetní záznamy se však dozvídáme především z hospodářských instrukcí, jelikož právní předpisy v té době obsahovaly k vedení těchto záznamů velmi málo informací (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 126). Právní úpravě účetních záznamů na českém území do roku 1938 se budeme podrobněji věnovat v následujících kapitolách této práce.

České země byly do roku 1918 součástí Rakousko-Uherské monarchie. Tato skutečnost se promítla i do vývoje účetnictví na našem území (Malíková & Horák, 2009, s. 23). Nicméně jak již bylo zmíněno výše, právní předpisy ke způsobu vedení účetnictví byly i v rámci Rakousko-Uherské monarchie v této době poněkud strohé, a tak se tento vliv německy mluvících zemí projevoval spíše po praktické než legislativní stránce. Mohlo by se také zdát, že politické a hospodářské změny, které nastávaly na českém území, měly přímý vliv na úpravu a změny ve vedení účetní evidence. Jak ale uvádí Slavičková a Puchinger (2014, s. 7) „vývoj účetnictví svým průběhem a hlavními mezníky zcela míjí klíčové události z oblasti politických dějin, ... například nástup Habsburků na český trůn, ... případně vznik první Československé republiky ... přestože o jejich následném vlivu nemůže být sporu.“ Navzdory různým politickým a hospodářským změnám se tak jednotlivé účetní systémy v základu příliš neměnily, s velkou pravděpodobností i právě proto, že způsoby jejich provádění nebyly příliš zakotveny v legislativě. Jak již bylo zmíněno, tato skutečnost tak umožňovala uživatelům účetnictví si jej různě modifikovat podle svých potřeb. Účetnictví v té době nebylo zákony tak striktně vymezeno jako je tomu dnes, a tak účetní teoretikové měli prostor v rámci již existujících účetních systémů přicházet s novými teoriemi. Během 19. a v první polovině 20. století pak nastal rozmach v oblasti teorie účetnictví a s tím souviselo i vydávání nových učebnic účetnictví (Vítek & kol., 2018).

„Až do první poloviny 20. století se také soustavná výuka účetnictví zásadně nejprve věnovala jednoduchému účetnictví a jeho systému knih, teprve pak účetnictví podvojnému“ (Janhuba, 2010, s. 18). Obsahem zmíněných učebnic tak bylo z velké části jednoduché a kamerální účetnictví, které bylo v tomto období v českých zemích stále hojně používáno v různých variantách (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 126).

K určení konkrétní soustavy účetnictví, ve které mají hospodářské jednotky účtovat, došlo na našem území až později v dějinách. Do té doby tak měly hospodářské jednotky možnost si zvolit, kterou ze soustav jednoduchého či podvojného účetnictví si zvolí pro evidenci hospodářských záznamů. Konkrétně až v roce 1946 bylo českou legislativou určeno, že účetní záznamy mají být vedeny podvojným způsobem (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 127–128). Vývoji a změnám v legislativě, které probíhaly především na přelomu 19. a 20. století a ovlivňovaly tak způsob vedení jednoduchého účetnictví, se budeme věnovat v dalších částech této práce.

1.2 Principy jednoduchého účetnictví

Zásadní charakteristikou systému jednoduchého účetnictví je, že na rozdíl od účetnictví podvojného, nezaznamenává účetní případy souvztažně, tedy na dvou účtech zároveň. Malíková a Horák (2009, s. 24) k jednoduchému účetnictví uvádějí, že *„je zaměřeno převážně na pohledávky a dluhy, stav a pohyb peněžních prostředků a stav rozdílu celkového stavu majetku a dluhů.“* V jednoduchém účetnictví se také neevidují všechny účetní operace, které jsme zvyklí evidovat v účetnictví podvojném. Jednoduché účetnictví neúčtuje o nákladech a výnosech, tedy ani hospodářský výsledek nezískává porovnáním nákladů a výnosů (Janhuba, 2010, s. 16). Hospodářský výsledek se v jednoduchém účetnictví dá zjistit *„porovnáním stavu ryzího jmění (tj. rozdílu mezi majetkem a dluhy) na konci minulého období se stavem na konci běžného období“* (Malíková & Horák, 2009, s. 24). V případě, že v porovnání běžného s minulým obdobím nastal u ryzího jmění přírůstek, jedná se o zisk, v opačném případě, kdy došlo k úbytku se pak jedná o ztrátu (Malíková & Horák, 2009, s. 24). Jak již bylo zmíněno, ryzím jměním je zde myšlen rozdíl mezi majetkem a dluhy a jednodušeji řečeno se tedy jedná o porovnání rozdílů majetku a dluhů za dvě po sobě jdoucí období.

Účetní záznamy jednoduchého účetnictví pak byly vedeny v knihách, z nichž základ tohoto systému účetnictví tvořily takzvané knihy hlavní. Další knihy pak byly knihy pomocné neboli vedlejší či také pobočné, o kterých podrobněji pojednává druhá část této práce.

1.3 Jednoduché účetnictví v současnosti

Vývoj jednoduchého účetnictví v novodobějších dějinách byl poněkud proměnlivý. Do konce roku 2003 si účetní jednotky ještě mohly vybrat, v jaké soustavě účetnictví, jednoduchého či podvojného, budou účtovat (Malíková & Horák, 2009, s. 46). Jednoduché účetnictví však bylo v českém zákoně ke konci roku 2003 zrušeno a s účinností od 1. 1. 2004 byla místo něj zavedena daňová evidence, která systém jednoduchého účetnictví měla částečně nahradit (Malíková & Horák, 2009, s. 46). Zároveň došlo i k omezení subjektů, které zmíněnou daňovou evidenci mohou využívat (Malíková & Horák, 2009, s. 46). Uvedená daňová evidence však není předmětem této práce, a proto se jí dále již nebudeme věnovat. Malíková a Horák (2009, s. 46) uvádí, že jednoduché účetnictví bylo zrušeno. I přes to zbylo několik hospodářských jednotek, kterým bylo i nadále umožněno používat jednoduché účetnictví, a to v případě, že jej vedly již předtím. Za splnění určitých podmínek tak mohly jednoduché účetnictví díky přechodnému ustanovení zákona vést: občanská sdružení, jejich organizační jednotky s právní subjektivitou, církve a náboženské společnosti, církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou anebo honební společenstva (Zákon o účetnictví, 1991/2004, § 38a).

Jednoduché účetnictví pak bylo znovuzavedeno od roku 2016. V současné době je tedy opět možné vést jednoduché účetnictví, nicméně zákon opět uvádí pouze několik účetních jednotek, které jej mohou vést.

Pokud chtějí účetní jednotky účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví, musí splňovat zákonem stanovené podmínky, z nichž si zde uvedeme ty nejzásadnější. Účetní jednotky mohou vést jednoduché účetnictví, pokud jsou:

1. spolkem nebo pobočným spolkem,
2. odborovou organizací, pobočnou odborovou organizací, mezinárodní odborovou organizací nebo pobočnou mezinárodní odborovou organizací,
3. organizací zaměstnavatelů, pobočnou organizací zaměstnavatelů, mezinárodní organizací zaměstnavatelů nebo pobočnou mezinárodní organizací zaměstnavatelů,
4. církví, náboženskou společností nebo církevní institucí, která je právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, nebo
5. honebním společenstvem (Zákon o účetnictví, 1991, § 1f, odst. 1).

Aby však výše uvedené účetní jednotky mohly vést jednoduché účetnictví, nesmí zároveň být plátcem daně z přidané hodnoty, celkové příjmy této jednotky nemohou za poslední uzavřené účetní období přesáhnout 3 000 000 Kč a ani hodnota jejího majetku nemůže přesáhnout částku 3 000 000 Kč (Zákon o účetnictví, 1991, § 1f, odst. 1).

Způsob účtování v soustavě jednoduchého účetnictví je v současné době zákonem více vymezen než v minulosti. Zákon nejenže přímo určuje, které účetní jednotky mohou vést jednoduché účetnictví, ale i přímo uvádí předmět jednoduchého účetnictví, kterým jsou podle něj výdaje a příjmy, majetek a závazky (Zákon o účetnictví, 1991, § 2, odst. 2). Účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví nemohou používat hospodářský rok, ale musí používat rok kalendářní (Zákon o účetnictví, 1991, § 13b, odst. 4). Po skončení každého roku, tedy účetního období, musí pak účetní jednotka využívající jednoduché účetnictví sestavit přehled o příjmech a výdajích a o majetku a závazcích v podobě, která je také vymezena zákonem (Zákon o účetnictví, 1991, § 13b, odst. 3).

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. (2022) a jeho prováděcí Vyhláška č. 325/2015 Sb. (2015) se přímo věnují i účetním knihám a jejich konkrétnímu obsahu. Účetní jednotky mají povinnost vést účetní knihy, kterými jsou: peněžní deník, kniha pohledávek a kniha závazků a pomocné knihy o ostatních složkách majetku (Zákon o účetnictví, 1991, §13b, odst. 1). Peněžní deník v jednoduchém účetnictví před rokem 1938 nebylo nutné vést povinně a pokládá se za knihu pomocnou, jak si následně popíšeme v dalších částech této práce. V následujících pár odstavcích si popíšeme jednotlivé účetní knihy současného jednoduchého účetnictví a jejich obsah.

Peněžní deník

V peněžním deníku účetní jednotka účtuje o svých příjmech a výdajích. Do těchto příjmů a výdajů se zahrnují peněžní prostředky v hotovosti a na bankovních účtech. V peněžním deníku se účtují i vzájemné převody mezi hotovostními prostředky a bankovními účty, převody mezi jednotlivými bankovními účty a v okamžiku uzavírání peněžního deníku se v něm účtuje i o kurzových rozdílech v hotovosti a na bankovních účtech vedených v cizích měnách. Všechny tyto účetní zápisy jsou do peněžního deníku zapisovány z časového hlediska chronologicky (Vyhláška č. 325/2015 Sb., 2015, § 2).

Kniha pohledávek a závazků

V této knize má účetní jednotka rozdělené zvlášť pohledávky a závazky. Pohledávky jsou dále rozděleny podle jednotlivých dlužníků a závazky včetně dluhů jsou také rozděleny podle jednotlivých věřitelů. Do knihy pohledávek a závazků se rovněž zapisují závazky a dluhy vyplývající z pracovněprávních vztahů nebo stavy rezerv vytvářených účetní jednotkou. Všechny tyto jednotlivé pohledávky a závazky jsou pak uspořádány z časového hlediska chronologicky (Vyhláška č. 325/2015 Sb., 2015, § 3).

Pomocné knihy ostatních složek majetku

U pomocných knih není přesně určeno, v jakém členění či časové posloupnosti mají být jednotlivé položky do těchto knih zapisovány. Účetní jednotka však musí ve svých pomocných knihách zaznamenávat alespoň dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, finanční majetek, zásoby a ceniny (Vyhláška č. 325/2015 Sb., 2015, §4). Jiné pomocné knihy v zákoně již zmíněné nejsou, a rozhodnutí o jejich založení a vedení je tak čistě na rozhodnutí účetní jednotky.

Jak již bylo zmíněno, historicky nebyl zákonem v českých zemích upraven způsob vedení jednoduchého účetnictví a zda bude ekonomický subjekt vést i pomocné knihy záleželo převážně na jeho rozhodnutí. Lze tak říci, že vedení pomocných knih sloužilo především pro lepší a podrobnější přehled o hospodářských operacích jejich samotnému uživateli. Hospodářským jednotkám pomocné knihy pomáhaly podat věrnější obraz skutečnosti, v případě potřeby nesly důkazní břemeno, a tak bylo v nejlepším zájmu těchto jednotek pomocné knihy vést, nicméně nebyla to jejich povinnost.

Pomocné knihy v současném jednoduchém účetnictví stále slouží k dokonalejšímu přehledu o jednotlivých účetních položkách samotnému uživateli účetnictví. Jelikož je však v současnosti povinné dle Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. (2022) vést pomocné knihy, lze i s větší pravděpodobností předpokládat jejich kontrolu externími uživateli, především státními orgány. I když jsou tyto knihy pojmenovány jako pomocné, což by mohlo naznačovat jejich lehkou postradatelnost, v zákonně zakotvená povinnost vést tyto knihy naznačuje opak. Pomocné knihy jednoduchého účetnictví tak jsou v současné době důležitou součástí evidence systému jednoduchého účetnictví.

Tento text se dále věnuje především jednoduchému účetnictví do roku 1938. Pokud tedy není uvedeno jinak, jakákoliv další zmínka o jednoduchém účetnictví se vztahuje k jednoduchému účetnictví do roku 1938.

2 Vývoj regulace účetních záznamů v účetnictví

Předmětem této bakalářské práce jsou primárně pomocné knihy jednoduchého účetnictví v novodobějších dějinách českých zemí. Aby bylo možné zabývat se pomocnými knihami, je třeba nejprve věnovat pozornost samotné historii a obecnějšímu vývoji evidence hospodářských záznamů, jelikož pomocné knihy, a i samotné účetnictví nebyly v minulosti mnohdy upraveno do takové míry, jak jsme zvyklí v současnosti.

2.1 Regulace účetních záznamů v českých zemích do roku 1862

Konkrétní příklad zapisování jednotlivých položek u jednoduchého stylu účetnictví v 16. století například popisuje Černý (1930) ve svých *Hospodářských instrukcích*. Uvádí, že jednotlivé položky se zapisovaly tak, jak šly za sebou – uvedlo se datum, předmět a poté výše příjmu či vydání, přičemž příjmy a vydání se zapisovaly zvlášť (Černý, 1930, s. 66). Účetní doklady se vedly na volných listech nebo později ve formě sešitů a účetní zápisy se vedly v sešitech, později od 18. století ve vázaných knihách (Černý, 1930, s. 66). Z tohoto popisu lze usuzovat, že způsob vedení účetních zápisů nebyl v tomto období zprvu příliš přehledný či uspořádaný. Černý (1930, s. 66) také dále poznamenává, že některé účetní doklady nemohly být vedeny písemně, ale musely být počítány na *vruby*, a to proto, že někteří lidé neuměli psát. Počítání na vruby v tomto případě znamenalo rozštěpení hole na dvě stejné části, do kterých se pak nařezávaly stejné vruby (Černý, 1930, s. 66). Takovéto účetní zápisy pak měly pro hospodářské jednotky spíše informační hodnotu, než aby podávaly ucelenější pohled na hospodaření jednotky jako celku.

Hospodářské jednotky, které byly v té době především v podobě statků a velkostatků se čím dál více rozrůstaly a rozvíjely. Slavičková a Puchinger (2014, s. 57) uvádějí, že s rozvojem hospodářství vznikala u subjektů větší potřeba zakládání pomocných knih a rejstříků, ze kterých se pak informace přepisovaly do knihy hlavní. Lze tedy usoudit, že s postupným rozvojem hospodářství a růstem jednotlivých hospodářských jednotek již nebylo žádoucí používat pouze hlavní knihu či jednotlivé zápisy jednoduššího charakteru. Pro lepší přehled bylo nezbytné zakládat další druhy pomocných knih, které obsahem odpovídaly činnosti konkrétní jednotky.

Nicméně to, jakým způsobem vést účetní knihy a záznamy stále nebylo nijak právně či jinak obecně upraveno. Návod na to, jak vést účty a účetní záznamy tak bylo většinou možné vyčíst jen z již zmíněných jiných sepsaných hospodářských instrukcí. Ani většina těchto instrukcí však mnohdy neposkytovala přesnější informace k tomu, jak vést účetní záznamy a

čtenáře těchto instrukcí pouze nabádala k tomu, aby účty byly vedeny přesně, jasně, přehledně a poctivě (Černý, 1930, s. 68). Lze tedy říci, že stejně jako dnes, tak i tehdy byl kladen důraz na přesné a správné vedení účetnictví. Nicméně je zřejmé, že hospodářské subjekty hojně využívaly již sepsané příručky jinými subjekty právě proto, že informace k vedení účetních záznamů nebyly mnohdy detailněji upřesněny. Bylo tedy snazší, a zřejmě i praktičtější, řídit se informacemi, které měl jiný subjekt již sepsané a vyzkoušené i přes to, že i tyto informace často mohly být nepřesné.

Do doby vydání prvního právního předpisu upravujícího vedení účetních záznamů záležel tedy způsob vedení těchto záznamů pouze na rozhodnutí hospodářských subjektů, které si tyto záznamy vedly. To se však alespoň z části změnilo v roce 1781, kdy byl vydán všeobecný soudní řád z roku 1781 s názvem *Allgemeine Gerichtsordnung für Böhme, Mähren, Schlesien, Oesterreich ob, und die Vorlanden* (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 60). Jak zmiňují Slavičková a Puchinger (2014, s. 60), tento předpis byl jedním z prvních předpisů, které upravovaly způsob vedení evidence na českém území. Předpis určoval povinné formální náležitosti účetní evidence tak, aby ji v případě potřeby bylo možné použít jako důkazní prostředek u soudu (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 60). Jednou z požadovaných náležitostí například bylo, aby dokumenty byly psané vlastnoručně kupcem nebo řemeslníkem, pouze jednou osobou (tedy jedním stylem rukopisu) a bez prováděných korektur v textu (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 60). Další nezbytnou náležitostí záznamu byl například podpis toho, kdo písemnost vystavil, případně podpis osoby jím pověřené (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 60). Některé z těchto formálních požadavků nám v pozměněné podobě zůstaly v účetnictví dodnes – u korektury je to například uvedení data a podpisu osoby, která korekturu provedla, u dokladu pak nezbytný podpis vystavitele tohoto dokladu.

Další důležitý vývoj v oblasti vedení účetní evidence začal nastávat v období vlády Marie Terezie. Stát kvůli svým vlastním potřebám začal čím dál více zasahovat do způsobu vedení účetnictví. Některé účetní záznamy, které si do té doby mohly hospodářské subjekty vést pouze na základě svého rozhodnutí a pro své vlastní potřeby, bylo najednou na základě potřeb státu nutné vést povinně (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 64). Vznikala tedy stále větší potřeba státu mít přehled o ekonomické situaci jednotlivých subjektů. Díky tomu pak stát získal i lepší přehled o celkové ekonomické situaci uvnitř státu. S tím také souviselo rozšíření systému kamerálního účetnictví. Slavičková a Puchinger (2014, s. 60) uvádí, že současně se systémem jednoduchého účetnictví se v českých zemích stále více začal rozšiřovat systém účetnictví kamerálního. Kamerální účetnictví se začalo používat na základě

nařízení Marie Terezie z roku 1768, ovšem tento systém účetnictví se začal používat především na úrovni centrální správy (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 60). Kamerální účetnictví tak bylo používáno především za účelem správy finančních prostředků, avšak některé jeho varianty byly používány i v soukromé sféře, a to i přes to, že pro tuto sféru nebylo vedení kamerálního systému účetnictví povinné (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 60). Vést účetnictví konkrétní účetní technikou (v tomto případě technikou kamerální) bylo tedy v té době nařízeno pouze ve státní správě. Ostatní hospodářské subjekty si tak stále mohly samy vybrat účetní techniku, po vzoru které se rozhodnou vést své účetnictví a účetní knihy.

2.2 Regulace účetních záznamů v českých zemích od roku 1863

Pro soukromé subjekty stále nebyl nijak zásadněji zákonem určen způsob vedení účetní evidence či účetních knih. Vydání Všeobecného obchodního zákoníku v roce 1863 bylo tedy zásadním momentem nejen v oblasti účetnictví, ale především i v oblasti právní úpravy vedení účetních knih. Až do tohoto roku nebyly požadavky na vedení účetnictví a účetní evidence přesněji upřesněny v žádném právním předpisu (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 65). I tak ale bylo samotné vedení účetnictví v tomto předpisu upraveno spíše skrze formální požadavky na ekonomické subjekty a na vedení obchodních knih. Zákon č. 1/1863 ř. z., Všeobecný obchodní zákoník například uváděl, které ekonomické subjekty byly povinny se tímto zákoníkem řídit. Na základě tohoto zákoníku měly tyto subjekty, které zde byly poprvé označeny jako účetní jednotky, povinnost sestavovat bilanci majetku a dluhů a vést obchodní knihy (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 65).

Přímo obchodním knihám se v zákoníku věnovaly články 28–40. Článek 28 uváděl, že *„každý kupec povinen jest, vésti knihy, z nichž obchod jeho a stav jeho majetnosti dokonale poznati lze“* (Všeobecný obchodní zákoník, 1863, čl. 28). Ačkoliv zde bylo zmíněno, že kupec byl povinen vést obchodní knihy, v zákoníku pak kromě inventáře a knihy přepisů nebyly upřesněny další knihy, které by kupec měl vést. Pojmem inventář zákoník popisoval obchodní knihu, do které se zapisoval stav majetku. Tento soupis majetku se pak jednou ročně využíval k sestavení již zmíněné bilance majetku a dluhů. Knihu přepisů zákoník popisoval jako knihu, do které měl kupec povinnost přepisovat obchodní listy, a to v chronologickém časovém pořadí (Všeobecný obchodní zákoník, 1863, čl. 28–40). Jelikož zákoník doslovně neuváděl žádné jiné povinné obchodní knihy, bylo na vlastním uvážení každého kupce, jaké další knihy bude vést a to tak, aby šlo co nejlépe poznat stav jeho majetnosti, jak zákoník uvádí (Všeobecný obchodní zákoník, 1863, čl. 28). K poznání co nejlepšího stavu majetnosti měly přispět již zmíněné

formální požadavky na vedení obchodních knih. Mezi tyto požadavky například patřilo svázání listů do knih, posloupné číslování každé stránky nebo zákaz škrtnutí. Obchodní knihy také musely být vedeny aktuálním jazykem či uschovávány po dobu deseti let (Všeobecný obchodní zákoník, 1863, čl. 28–40). Tyto požadavky tak měly pomoci tomu, aby obchodní knihy byly přehledné, srozumitelné a úplné. Mnoho z těchto požadavků lze nalézt v účetnictví i v současnosti a dalo by se tedy říct, že již tehdy se kladl důraz na to, aby obchodní knihy byly úplné, průkazné a srozumitelné (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 67). Ačkoliv Všeobecný obchodní zákoník (1863) ukládal kupcům povinnost sestavovat bilanci majetku a dluhů, v zákoně nebyla nijak vymezena či upravena metodika vedení systému účetnictví. Záleželo tedy na kupcích, jaký systém vedení záznamů si v účetních knihách zvolí.

Forma vedení účetních záznamů a způsob vedení účetnictví nebyly na českém území legislativou vymezeny ještě dlouho po vydání Všeobecného obchodního zákoníku (1863). Ani vznik Československé republiky v roce 1918 nepřinesl v tomto ohledu zásadní změny. České země se i nadále řídily výše zmíněným Všeobecným obchodním zákoníkem, který byl přijat ještě za Rakouska-Uherska (Vítek & kol., 2018, s. 122). Ani další předpisy vydávané za první republiky pak přímo neurčovaly formu a způsob vedení účetnictví a obchodníci či podniky tak vycházely z postupů využívaných v běžné praxi či uvedených v uznávaných učebnicích účetnictví (Vítek & kol., 2018, s. 123). Hlavním předpisem, který upravoval především některé požadavky na vedení obchodních knih tak byl stále Všeobecný obchodní zákoník (1863). Jak uvádí Vítek a kol. (2018, s. 151), toto „[l]iberální legislativní prostředí, pokud jde o účetní systém a formu přetrvalo v Československu až do vzniku Protektorátu Čechy a Morava.“

To, že nebylo předpisově přímo určeno, který systém účetnictví by konkrétní účetní jednotky měly používat, přispělo k rozvoji již výše zmíněných učebnic účetnictví. Na začátku 20. století začalo vznikat mnoho nových učebnic a příspěvků, které ať už teoreticky či prakticky, popisovaly tyto účetní systémy. Jelikož se v účetní praxi vycházelo především z těchto učebnic, jak Vítek a kol. (2018) zmiňují, v následující praktičtější zaměřené části práce budeme vycházet právě z těchto učebnic, především z jejich popisu pomocných knih.

3 Přístup odborníků k pomocným knihám jednoduchého účetnictví

V této kapitole se budeme věnovat přístupu sedmi vybraných účetních osobností, které se věnovaly jednoduchému účetnictví a jeho pomocným knihám v období od 2. poloviny 19. století do roku 1938. Tomuto časovému období se zde budeme věnovat především proto, že účetnictví bylo postupně více vnímáno jako vědecká disciplína a začaly tak vznikat publikace zaměřující se nejen na účetní praxi, ale i teorii. Zaměříme se především na autory, kteří jsou v současné literatuře považováni za významnější autory tohoto období. Jelikož v této kapitole však není prostor věnovat se všem účetním teoretikům této doby, zmíníme pouze autory, kteří ve svých publikacích věnovali bližší pozornost pomocným knihám jednoduchého účetnictví.

3.1 Antonín Skřivan (1818–1887)

Antonín Skřivan byl významnou osobností v oblasti účetnictví v 19. století. Věnoval se především pedagogické a literární činnosti. Jeho činnosti odpovídaly i jeho díla, kdy publikoval především učebnice a učební texty, sloužící jak pro výuku, tak i pro praxi. Zasloužil se také o vybudování české odborné terminologie v oblasti účetnictví, a právě i v této práci používané pojmy *řádné a mimořádné knihy*, zavedl do praxe právě Skřivan (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 18). Skřivan patřil mezi jedny z prvních autorů, kteří u nás začali publikovat učebnice a odborné texty o účetnictví v českém jazyce (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 18). Z tohoto důvodu budeme jemu a jeho popisu pomocných knih věnovat v této práci větší pozornost. Ačkoliv by mnoho z jeho publikací a učebních textů jistě stálo za zmínku, pro tuto práci jsou pro nás důležitá především dvě Skřivanova díla: *Nauka o kupeckém účetnictví, Díl první: Účetnictví jednoduché a knihy mimořádné* z roku 1864 a *Nauka o kupeckém účetnictví, Svazek druhý: Účetnictví složitého část theoretická* z roku 1873. Ačkoliv se druhý svazek *Nauky o kupeckém účetnictví* věnuje především účetnictví podvojnému, Skřivan (1864, s. 9) zmiňuje, že mimořádné (pomocné) knihy jsou v soustavách podvojného a jednoduchého účetnictví vedeny stejným způsobem. Dále také uvádí, že zakládání mimořádných knih v podniku se odvíjí od druhu podniku a jeho potřeb a nerozhoduje zde účetní soustava, ve které podnik účtuje (Skřivan, 1873, s. 232).

V prvním díle *Nauky o kupeckém účetnictví* Skřivan (1864, s. 1) na začátku zdůrazňuje, jak je důležité vést obchodní knihy pro lepší přehled o svém hospodaření. Tuto skutečnost udává na příkladu obchodníků, kterým se sice v obchodu dařilo, ale nepřehledné vedení

účetních knih pak vedlo ke ztrátám, a dokonce i zániku podniku. Skřivan (1864, s. 6–7) pak stručně porovnává podvojný a jednoduchý účetnictví a uvádí, že i přes to, že je podvojný účetnictví podrobnější a přehlednější, tak i jednoduchý účetnictví poskytuje s pomocí mimořádných knih dostačující přehled o aktivitách podniku. Na druhou stranu ale zároveň uvádí, že v případě kontroly se v podvojném účetnictví s pomocí pobočných (pomocných) knih lépe hledá a opravuje chyba na konkrétních účtech, zatímco v jednoduchém účetnictví se ani s pomocí pomocných knih nepozná, zda tam chyba někde nezůstala (Skřivan, 1864, s. 6).

Dle Skřivana (1864, s. 3–4) má jednoduchý účetnictví tři řádné neboli hlavní knihy: popisník, deník (*Journal*) a hlavní knihu (*Hauptbuch*). Do popisníku se zapisuje přehled o jmění (majetku) podniku, který se sestavuje vždy jednou ročně. Tento přehled se sestavuje z *jmění vůbec (Activa)*, *dluhů vůbec (Passiva)* a z *čistého jmění (reine Activa)*, které vznikne po odečtení dluhů od jmění (Skřivan, 1864, s. 2). Do deníku se zapisují dluhy a pohledávky v časovém pořadí chronologicky. Do hlavní knihy se pak přepisují zápisy z deníku, avšak ty se již přepisují na jednotlivé účty, které jsou vedeny zvlášť pro každou osobu nebo firmu, se kterou daný podnik obchoduje (Skřivan, 1864, s. 5). Tyto jednotlivé účty jsou pak rozděleny na dvě strany. Levá strana se označuje slovy „Má dáti“ a zapisuje se na ni, co nám daná osoba či firma dluží a pravá strana se označuje „Dal“ a zapisuje se na ni, jakou má u nás daná osoba či firma pohledávku, či snížení jejího dluhu (Skřivan, 1864, s. 5).

Tyto řádné knihy pak v jednoduchém účetnictví podávají přehled o celkovém stavu majetku (popisník), pohledávkách a dlužích (hlavní kniha) a jednotlivých uskutečněných obchodech s dodavateli či věřiteli (deník). Ne všechny uskutečněné obchody se však zapisují do řádných knih. Obchod, který je hned vyrovnán v hotovosti či pomocí směnky se v jednoduchém účetnictví do řádných knih nezapisuje (Skřivan, 1864, s. 5). Je to z toho důvodu, že nevzniká dluh či pohledávka, které by se musely později uhradit, a takovýto účetní případ se tedy nezapisuje do knih řádných. Chce-li tak obchodník či podnik mít podrobný přehled o dalších účetních případech, které se nezapisují do řádných knih, je zapotřebí zakládat mimořádné účetní knihy (Skřivan, 1864, s. 8). Mimořádné knihy jednoduchého účetnictví se tedy zakládají pro zápis účetních případů neúčtovaných v knihách řádných. Lze tak podotknout, že v jednoduchém účetnictví mají mimořádné knihy důležitou funkci, protože mohou poskytovat přehled o účetních případech jinde neuvedených. Oproti tomu v podvojném účetnictví plní knihy mimořádné buď kontrolní funkci, nebo poskytují podrobnější přehled k hlavní knize (Skřivan, 1873, s. 234). Také v jednoduchém účetnictví se mohou mimořádné knihy zakládat proto, aby se do nich detailně rozepisovaly účetní případy zapsané již v knihách

řádných a řádné knihy se mohly vést stručně a byly přehlednější (Skřivan, 1864, s. 8). Některé mimořádné knihy se pak používají jako předloha k dalšímu účtování, například knihy listovních prepisů (Skřivan, 1864, s. 8).

V prvním díle *Nauky o kupeckém účetnictví* Skřivan (1864, s. 9) opět zmiňuje, že to, jaké mimořádné knihy bude podnik vést se neodvíjí od soustavy účetnictví (jednoduché či podvojně) ve které účtuje, ale především od velikosti podniku a jeho zaměření na různá odvětví. Ve větším podniku, který se věnuje více odvětvím, tak bude potřeba větší množství mimořádných knih, aby dokázaly podat dobrý přehled o celém podnikání. Skřivan (1864, s. 10) dále uvádí, že počet mimořádných knih v jednoduchém účetnictví není omezen, ale nemělo by jich být zbytečně moc, protože pak je v knihách horší přehled. Nicméně na druhou stranu by neměly chybět knihy pro podnik potřebné, aby účetnictví podávalo ucelený přehled o aktivitách podniku (Skřivan, 1864, s. 10). Ačkoliv vedení mimořádných knih není, jak již bylo dříve zmíněno, přímo vyžadováno Všeobecným obchodním zákoníkem (1863), Skřivan (1864) zmiňuje vždy vedení mimořádných knih jak u podniků větších, tak i menších. Je tedy zřejmé, že mimořádné knihy považuje za důležitou součást jednoduchého účetnictví i přes to, že vedení těchto knih by se u menších podniků mohlo zdát na první pohled zbytečné. Dále pak přímo uvádí, že pouze řádné knihy jednoduchého účetnictví nestačí k tomu, aby poznaly obchod a stav jmění obchodníka, jak to vyžaduje Všeobecný obchodní zákoník (1863), a je tedy nutné vést i některé mimořádné knihy, například první zápisník (Skřivan, 1864, s. 17). Ačkoliv tak Všeobecný obchodní zákoník (1863) vedení mimořádných knih neupravuje přímo, podle Skřivana (1864) to z něj vyplývá a je tedy nutné vést alespoň několik mimořádných knih.

Jak jsme uvedli výše v textu, různých druhů mimořádných knih může být mnoho. Skřivan (1864) však vyjmenovává konkrétní mimořádné knihy, které se podle něj používají nejčastěji:

- kniha přepisů listovních,
- kniha přepisů směnečných,
- knihy zakázek,
- první zápisník (kniha prvních zápisků),
- knihy fakturní,
- kniha rozčertní,
- kniha na zásilky,
- kniha lhůtní,
- kniha zboží obdrženého,
- kniha zboží vydaného,
- kniha obchodních nákladů,
- kniha domácích potřeb,
- kniha poštovního,
- kniha pokladniční,
- zásobníky (s. 10).

Skřivan (1864, s. 10) dále ještě zmiňuje knihu dělníků, knihu manipulační a knihu náradí a strojů, které jsou používány speciálně ve větších podnicích v průmyslových odvětvích. Zásobníky zmiňuje jako celou skupinu knih, do které řadí i knihu pokladniční a další druhy zásobníků, například zásobník zboží, zásobník zboží skladního a tržního, zásobník směnek, či zásobník úvěrních papírů nebo mincí (Skřivan, 1864, s. 10).

Níže si blíže popíšeme některé zmíněné mimořádné knihy a na základě informací k nim následně shrneme, které z těchto knih lze u Skřivana považovat za zásadní knihy pro vedení jednoduchého účetnictví. Jak již bylo zmíněno, Skřivan byl významným teoretikem a jedním z prvních autorů, kteří publikovali odborné texty k účetnictví v českém jazyce (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 18). Z tohoto důvodu, a také pro celkovou lepší představu o obsahu jednotlivých mimořádných knih, u něj tyto knihy popíšeme podrobněji než u jiných autorů. Jelikož se samotný obsah jednotlivých mimořádných knih u dalších autorů neliší, nebudeme mu v následujících kapitolách již věnovat takovou pozornost.

Kniha přepisů listovních

Do knihy přepisů listovních se přepisují obchodní dopisy, které pak v případě sporů mohou sloužit jako důkazní prostředek. Knihu přepisů listovních musí vést každý obchodník povinně, jelikož to nařizuje Všeobecný obchodní zákoník (1863). I přes to ji Skřivan (1864) řadí mezi knihy mimořádné. Kniha přepisů listovních je důležitá především proto, že některé informace zmíněné v obchodních dopisech se dále účtují do dalších knih (Skřivan, 1864, s. 22). Jedná se například o úrokovou srážku od dodavatele, která se dále zaúčtuje na příslušný účet do hlavní knihy (Skřivan, 1864, s. 22). V *Nauce o kupeckém slohu* Skřivan (1882, s. 7) zmiňuje, že obchodní dopisy se do této knihy již nepřepisují ručně, ale otisknou se pomocí lisu.

Kniha přepisů směnečných

Jak již napovídá název, do této knihy se přepisují směnky. Přepsané směnky opět slouží především jako důkazní prostředek v případě sporů či jako pomůcka při účtování směnek do dalších knih v případě, že směnka zrovna není k dispozici (Skřivan, 1864, s. 24). Pokud by tedy došlo ke ztrátě směnky, nebo by nastal soudní spor o zaplacení směnky, může být kniha směnečných přepisů použita jako důkazní prostředek (Skřivan, 1883, s. 217). Můžeme říci, že tato kniha není pro další účtování v jednoduchém účetnictví přímo zásadní a kupec se bez této knihy pravděpodobně obejde.

Knihy zakázek

Jak uvádí Skřivan (1864, s. 25), knihu zakázek není nutné zřizovat u menších podniků či obchodníků, kteří nemají příliš zakázek a vyřizují je hned jakmile přijdou. V případě potřeby se však kniha zakázek zakládá, aby měl obchodník u většího množství zakázek či hromadné zakázky přehled, kterou zakázku či její část má již vyřízenou (Skřivan, 1864, s. 26). Do sloupce, který se vytvoří na pravé straně listu, se poté запиše, zda je zakázka vyřízena a odkáže se na další účetní knihu, ve které se nachází účet nebo faktura k této zakázce. Kniha zakázek se také velmi často rozděluje na dvě knihy, a to knihu zakázek obdržených a knihu zakázek daných (Skřivan, 1864, s. 26).

První zápisník (kniha prvních zápisů)

První zápisník slouží k zapisování obchodů, které proběhly pouze ústně a není k nim písemný doklad, na základě kterého by se účtovalo do dalších knih nebo také k zápisu případů, které svou povahou nepatří do deníku nebo jiné mimořádné knihy (Skřivan, 1864, s. 31). První zápisník tedy slouží jako okamžitý „předzápis“ ústně dohodnutých obchodů a teprve až na základě těchto zápisů se dále účtuje do deníku či jiných knih. Tento postup tak má zamezit chybám v zápisech, které by mohly vzniknout v případě, že by se účetní případy nezapsaly ihned v okamžiku jejich vzniku a spoléhalo by se pouze na paměť osob, které obchod vyřizovaly (Skřivan, 1864, s. 30).

Jak již bylo zmíněno výše, účetní případy, které nenáleží do deníku či jiných mimořádných knih, se také zapisují do prvního zápisníku. Takovými účetními případy jsou především nákupy a prodeje za hotové či na směnku (Skřivan, 1864, s. 31).

Skřivan (1864, s. 31) dále odkazuje i na Všeobecný obchodní zákoník (1863) podle kterého má kupec vést své knihy tak, aby z nich bylo možné poznávat jeho obchody. Tomuto požadavku obchodního zákoníku podle něj naprosto nevyhoví vedení pouze řádných knih (Skřivan, 1864, s. 31). Do řádných knih se nezapisují obchody, jež byly vyrovnány okamžitě v době jejich vzniku a je tedy nezbytné vést (kromě jiných mimořádných knih) právě první zápisník, který tyto řádné knihy doplní tak, aby bylo vyhověno zákonným požadavkům (Skřivan, 1864, s. 31). Lze tedy říci, že podle Skřivana (1864) patří první zápisník k nezbytným mimořádným knihám jednoduchého účetnictví.

V některých velkých podnicích jsou především z důvodu lepší přehlednosti místo prvního zápisníku zřízeny dvě knihy: kniha zboží koupeného a kniha zboží prodaného (Skřivan, 1864, s. 33). Do těchto knih se zapisují účty prodaného a koupeného zboží bez ohledu na to, zda zboží bude uhrazeno hotově či na úvěr (na fakturu) (Skřivan, 1864, s. 33).

Knihy fakturní

Knihy fakturní bývají obvykle dvě, kniha faktur obdržených (přijatých) a kniha faktur daných (vystavených) a jak již název napovídá, zapisují se do nich faktury.

V knize faktur obdržených se celková částka faktury nezapisuje hned při obdržení faktury, ale jednotlivé náklady spojené s obstaráním zboží se do této knihy připisují postupně až v době jejich vzniku, což obchodníkovi zároveň poskytuje přehled o tom, jestli je zboží na cestě a kde se zrovna nachází (Skřivan, 1864, s. 42). Zda je zboží na cestě a jaká je částka tohoto zboží je důležitá informace. Zboží na cestě se totiž také počítá jako součást jmění (majetku)

podniku a v knize faktur obdržených se tak sečte celková částka za zboží na cestě, která se následně zapíše jako část jmění do popisníku (již zmíněné řádné knihy jednoduchého účetnictví) (Skřivan, 1864, s. 43). Kniha faktur obdržených je tak důležitou součástí jednoduchého účetnictví, jelikož se v ní zjišťují částky potřebné pro sestavení přehledu majetku a dluhů v popisníku, který podnik musí na základě Všeobecného obchodního zákoníku (1863) vést.

Kniha faktur vydaných slouží především k sestavování vystavených faktur a následnému zaúčtování případů z knihy faktur vydaných do deníku a poté do hlavní knihy (knihy úvěrní) (Skřivan, 1864, s. 43). Kniha faktur vydaných není pro vedení jednoduchého účetnictví nezbytná a Skřivan (1864, s. 44) přímo uvádí, že pokud tuto knihu podnik nutně nepotřebuje, nebude se zakládat. V takovémto případě může knihu faktur vydaných nahradit deník, do kterého se zapíše veškeré podrobnosti (Skřivan, 1864, s. 44).

Kniha rozčetní (kalkulační)

Kniha rozčetní slouží k rozpočítání ceny dále prodávaného zboží na jednu kalkulační jednici. Tato cena se počítá z obdržených faktur a knihu rozčetní (kalkulační) tak lze zřídit samostatně nebo ji spojit s fakturami do jedné knihy fakturní a rozčetní (Skřivan, 1864, s. 44). Výhoda spojení těchto dvou knih spočívá v tom, že jsou zápisy pro lepší přehled pohromadě v jedné knize a v účtárně je o jednu knihu méně (Skřivan, 1864, s. 44). V případě spojení těchto dvou knih se faktura ve většině případů zapisuje na levou stranu listu a jednotlivé kalkulace pak na pravou stranu (Skřivan, 1864, s. 44). Skřivan (1864) u této knihy neuvádí, zda je stěžejní pro vedení jednoduchého účetnictví. Lze tedy usuzovat, že i když je tato mimořádná kniha pro vedení jednoduchého účetnictví nepochybně užitečná, pro menší podniky a obchodníky však není nezbytná a vystačí si s knihou fakturní.

Kniha na zásilky

Kniha na zásilky či kniha zásilek se zakládá v případě, že nakupujeme a dále přeprodáváme zboží. Na levou stranu této knihy se píše informace k došlé zásilce, které se získávají z obchodních dopisů (např. způsob zaslání zboží, cena dopravy), a na pravou stranu se pak zaznamenávají informace k odeslané zásilce (např. čas a způsob odeslání, cena dopravy) (Skřivan, 1864, s. 60). Tato kniha slouží jako pomůcka pro účtování a zároveň podrobnější popis některých účetních případů účtovaných v dalších knihách, například v deníku, hlavní knize nebo knize pokladniční (Skřivan, 1864, s. 61). V případě, že podnik často obchoduje se zbožím a chce mít lepší přehled o těchto obchodech, je kniha určitě užitečná. Naopak však podniky, které se zbožím neobchodují vůbec nebo jen málo a nepotřebují mít podrobný rozpis těchto obchodů se bez ní pravděpodobně obejdou.

Kniha lhůtní

Kniha lhůtní má za cíl sledovat kalendářní data splatnosti, především u směnek (Skřivan, 1864, s. 64). Zapisují se do ní však i splatnosti dalších věcí, například datum splatnosti úroků, pojistného, půjčky (Skřivan, 1864, s. 64). Kniha lhůtní bývá dvoustranná – na levou stranu se zaznamenávají částky, které se mají vybírat a na pravou částky, které se mají platit (Skřivan, 1864, s. 65). Splacené položky se poté zaznamenávají na takzvaný konečný list této knihy. Odkaz na stranu tohoto konečného listu se zapisuje i k jednotlivým položkám do speciálně k tomu vytvořeného sloupce (Skřivan, 1864, s. 67). Začáteční i konečný list této knihy se v jednoduchém účetnictví vyplňuje z některé jiné účetní knihy, nejčastěji prvního zápisníku (Skřivan, 1873, s. 235). Informace v této knize jsou tedy jakýmsi souhrnným přehledem dat splatnosti z dalších účetních knih. K lhůtní knize Skřivan neuvádí míru její důležitosti pro jednoduché účetnictví. Na základě popisu této knihy však můžeme usuzovat, že kniha lhůtní slouží jejímu uživateli pouze k lepšímu přehledu a je spíše knihou „doplňkovou.“ Obchodník či podnik se tak bez ní zřejmě obejde, nicméně dané informace by složitě musel hledat v dalších různých knihách, což u větších podniků jistě není žádoucí.

Kniha zboží obdrženého

Kniha zboží obdrženého se zakládá pro lepší přehled o přijatém zboží a vede ji skladník (Skřivan, 1864, s. 71). Jak bylo zmíněno již výše, zda je zboží na cestě či zda bylo již doručeno lze poznat z knihy faktur obdržených, a to podle toho, jaké náklady na dopravu již byly do této knihy zapsány. Ve větších podnicích však ne vždy dochází k placení těchto nákladů okamžitě v době jejich vzniku a do knihy faktur se poté zapisují zpětně (Skřivan, 1864, s. 70). Může se tedy stát, že zboží bylo ve skutečnosti již převzato, ale nebyl o tom ještě proveden zápis do knihy faktur obdržených, a tak se účetně zdá, jako by zboží ještě nedorazilo. Aby se předešlo případným sporům s dodavateli, i pro lepší přehled o skutečném stavu zboží, se zakládá kniha zboží obdrženého (Skřivan, 1864, s. 71). Pokud podnik nebo obchodník zapisuje položky do knihy obdržených faktur v době jejich skutečného vzniku tak, aby tato kniha věrně odrážela skutečný stav zboží, je vedení knihy obdrženého zboží pravděpodobně zbytečné.

Kniha zboží vydaného

Kniha zboží vydaného slouží především jako důkazní prostředek při sporu s odběratelem zboží (Skřivan, 1864, s. 72). Tato kniha je dokladem o tom, že zboží bylo skutečně ze skladu odesláno a v případě problému s doručením můžeme odběratele na základě tohoto dokumentu odkázat již na někoho jiného, například dopravce (Skřivan, 1864, s. 72). Lze tedy uvést, že tato kniha není pro vedení jednoduchého účetnictví nezbytná a slouží především jako důkazní prostředek.

Kniha obchodních nákladů

Do této knihy se v časovém pořadí zapisují vzniklé náklady, které se pak každý měsíc sčítají (Skřivan, 1864, s. 72). Na konci roku se tyto jednotlivé částky za každý měsíc sečtou a zjistí se tak celoroční náklady (Skřivan, 1864, s. 72). Nejedná se však úplně o náklady v dnešním slova smyslu, v jakém je známe z podvojného účetnictví. Do knihy obchodních nákladů se zapisují platby v hotovosti a závazky čili dluhy, které mají být uhrazeny. V podstatě se tedy jedná o průběžné součty výdajů z pokladniční knihy a dluhů z hlavní knihy. Vedení této knihy tak není přímo nezbytné, nicméně v případě, že chce podnik či obchodník mít lepší celkový přehled o chodu svého hospodářství, je tato kniha jistě velmi užitečná.

Kniha domácích potřeb

Kniha domácích potřeb je podobná jako kniha obchodních nákladů, jen s tím rozdílem, že se do ní zapisují náklady na obchodníkovu domácnost. Jak Skřivan (1864, s. 73) přímo uvádí, „*zapisují se do ní ovšem jen částky peněz, jak se odevzdaly paní nebo jiné domácí hospodyni.*“ Zde je nutno zmínit, jak již vyplývá z předchozího textu, že v minulosti se ne vždy odlišoval majetek podniku od osobního vlastnictví. Dále Skřivan (1864, s. 73) také zmiňuje, že to, co obchodník spotřeboval ve své domácnosti bylo však zároveň jeho ziskem a aby zjistil, kolik opravdu mu jeho obchod celkově vydělal, je potřeba tyto výdaje na domácnost ještě přičíst k čistému zisku. Výdaje na domácnost se totiž sice odvedly z podniku a ve jmění podniku se tak odečetly, zároveň to však byl obchodníkův zisk, který se ale již do popisníku a přehledu jmění dále nepromítl. Kniha domácích potřeb se tak vede nejen proto, aby měl obchodník dobrý přehled o svých výdajích na domácnosti, ale i proto, aby obchodník měl přesnější přehled toho, co opravdu vydělal (Skřivan, 1864, s. 72). Tato kniha slouží pro lepší a detailnější přehled obchodníka o jeho podnikání a výdajích na domácnost. Pravděpodobně není přímo nezbytné ji vést, nicméně obchodníkovi podává i dobrý přehled o tom, zda v domácnosti neutrácí příliš mnoho prostředků. Podává také věrnější informace o celkovém stavu podniku a její vedení je určitě přínosem.

Kniha poštovného

Do knihy poštovného se podrobněji rozepisují jednotlivé částky zaplacené za poštovné a kolky, které se poté souhrnně zapisují do deníku a dále na příslušný účet do hlavní knihy (Skřivan, 1864, s. 73). Tato kniha tak opět slouží jen pro detailnější přehled zápisů z hlavní knihy, u kterých nejsou na první pohled patrné dílčí částky. Není tedy nezbytné ji vést, pokud obchodník nepotřebuje nebo nechce mít přehled o těchto jednotlivých položkách.

Zásobníky

V podniku lze zakládat různé druhy zásobníků. Nejčastěji se zakládá například zásobník peněz v pokladnici neboli kniha pokladniční, zásobník zboží skladního, zásobník směnek atd. (Skřivan, 1864, s. 83). Do zásobníků se účtují přírůstky, úbytky a zjišťují se z nich zůstatky konkrétní zásoby (Skřivan, 1864, s. 83). Do zásobníků se zapisuje jak peněžní částka, tak i množství dané zásoby, umožňuje-li to její povaha (Skřivan, 1873, s. 241). Ve většině případů se zásobníky vedou jako dvoustranné účty. Na levou stranu, která se označuje slovy „Má dáti“ se účtují příjmy, na stranu levou „Dal“ se účtují výdaje a po uzavření účtu se zde zapisuje i rozdíl stran neboli zůstatek účtu zásob (Skřivan, 1864, s. 83–84). Skřivan (1864, s. 88–89) také uvádí konkrétní příklad pokladniční knihy vedené na dvoustranném účtu, který můžeme vidět na obrázcích 1 a 2 níže.

Obrázek 1 Levá strana pokladniční knihy

Má dáti		účet pokladniční		r. č.	zl.	kr.
	1.	Zůstatek z předešlého účtu			4 094	70
D. 15 8	"	platil Frant. Hála na svou pořádnost			152	30
	3.	za zboží utrženo			276	80
	"	" srážku po 6% z vedlejších směnek:				
		ve zl. 512-80 za 91 dní zl.	7	77		
		" " 400— " 104 " "	6	94		
	4	za dospělou směnkou:				
		čísla 383 na Frant. Černocho			263	24
	6.	prodal jsem 6 korun po zl. 15-40			92	40
K. z. 27	7.	výplaty na čísla 375/78 6 kusů zboží do Č. Budějovic			17	12

Zdroj: Skřivan, A. (1864). *Nauka o kupeckém účetnictví, Díl první: Účetnictví jednoduché a knihy mimořádné.*

Ed. Grégr. Dostupné z: <https://kramerius5.nkp.cz/uuid/uuid:7a8c2530-9949-11ec-adf7-5ef3fc9bb22f>

Obrázek 2 Pravá strana pokladniční knihy

v květnu 1863		D a l	
		r. č.	zl. kr.
1.	domácímu činže ze zásobárny a z účtárny od bromnic do Jiřího t. r.		150 —
3.	koupil jsem od Aloisia Svobody dvě směnky: číslo 413 na A. L. Fuchsa k 2. srpnu t. r. zl	512 80	
	" 414 " A. Döblera k 15. " " "	400 —	912 80
4.	koupil jsem od Jos. Jedličky 16 korun po zl. 15:25		244 —
D. 159	platil jsem Ant. Meisnerovi zde k vyrovnání pořádnosti		859 28
6.	koupil jsem od M. Zdekauera zde na Londýn: číslo 517 na firmu Evers & Comp. k 6. srpnu £ po 110:30	86 5	961 66
7.	koupil jsem od Sim. Gerstla: 50 kusů ¶ po zl. 5:34	267 —	
	zl. 150 ve stříbre po zl. 110	165 —	432 —

Zdroj: Skřivan, A. (1864). *Nauka o kupeckém účetnictví, Díl první: Účetnictví jednoduché a knihy mimořádné.*
Ed. Grégr. Dostupné z: <https://kramerius5.nkp.cz/uuid/uuid:7a8c2530-9949-11ec-adf7-5ef3fc9bb22f>

Ačkoliv jsou zde obrázky 1 a 2 pro lepší přehlednost vloženy zvlášť, v pokladniční knize by byly tyto strany vedle sebe. Obrázky 1 a 2 obsahují shodné sloupce, kterými jsou sloupec s odkazem na příslušnou stranu další knihy související s uvedeným zápisem, datum, stručný popis účetního případu a jednotlivé částky. Jediný rozdíl je v tom, že obrázek 1 (tedy levá strana) vyjadřuje příjmy pokladniční knihy, zatímco obrázek 2 (pravá strana) vyjadřuje výdaje.

Jako další způsob vedení pokladniční knihy (především kvůli úspoře místa) uvádí Skřivan (1864, s. 95) i jednostranné vedení pokladniční knihy, kdy se sloupce na příjmy („Má dáti“) a výdaje („Dal“) zapisují přímo vedle sebe. Takovýto příklad vedení pokladniční knihy můžeme vidět na obrázku 3 níže. Zbytek zápisu do pokladniční knihy již zůstává stejný jako u předchozích obrázků 1 a 2.

Obrázek 3 Jednostranná pokladniční kniha

		účet pokladniční v dubnu 1863.					
strana	den		má dáti		dal		
			r. č. zl.	kr.	r. č. zl.	kr.	
	1.	zůstatkem od předešlého účtu	372	15			
D. 29.	2.	od Frant. Rivnáče na pořadnost	42	18			
	8.	Josef Němec zde předplatil: 10 výtisků Kupecké bibliotéky č. 1—8 po zl. 4 25% provise Josefu Němci ze zl. 40	40	—	10	—	
D. 31.	10.	od L. L. Kobra zde na pořadnost	34	28			
D. 32.	17.	ze Slovanského knihkupectví taktéž	46	30			
	19.	koupil jsem od J. D. Kuchyňky zde: zl. 500 5% státní půjčky po zl. 76¼ zl. 381·25 úroků za 18 dní 1·17			382	42	
D. 33.	21.	z kněhkupectví K. André na pořadnost	38	42			
	24.	za směnku č. 17 na Ant. Cihare vybráno	352	60			
D. 35.	28.	Karlu Bellmannovi platil jsem na pořadnost			275	—	
	30.	na domácí potřeby dle knížky vydáno			147	50	
		zůstatek na nový účet			111	1	
			925	93	925	93	

Zdroj: Skřivan, A. (1864). *Nauka o kupeckém účetnictví, Díl první: Účetnictví jednoduché a knihy mimořádné*. Ed. Grégr. Dostupné z: <https://kramerius5.nkp.cz/uuid/uuid:7a8c2530-9949-11ec-adf7-5ef3fc9bb22f>

Za nejrozšířenější zásobník pak Skřivan (1864, s. 85) označuje právě knihu pokladniční. Dále uvádí, že i přes svou rozšířenost nepatří pokladniční kniha mezi řádné knihy jednoduchého účetnictví, jak se někdy mnozí autoři či kupci domnívají (Skřivan, 1864, s. 85). Hlavním účelem jednoduchého účetnictví je sledování pohledávek a dluhů. Jsou-li řádné knihy jednoduchého účetnictví, tedy deník a hlavní kniha, vedeny pořádně, tento účel jednoduchého účetnictví je splněn i bez vedení pokladniční knihy (Skřivan, 1864, s. 85). Proto Skřivan nepovažuje pokladniční knihu za řádnou knihu jednoduchého účetnictví. Zároveň ale uvádí, že chce-li mít kupec nebo podnik ve svých knihách lepší pořádek, pokladniční kniha v jeho podniku nesmí chybět, už jen proto že její vedení není vůbec složité (Skřivan, 1864, s. 85).

Jak již bylo zmíněno, vedení různých druhů pomocných knih z velké části záleží na daném odvětví, ve kterém podnik či kupec podniká. Na základě Skřivanova popisu různých mimořádných knih však alespoň obecněji určit, které mimořádné knihy by podle něj neměly při vedení jednoduchého účetnictví chybět.

První takovou knihou je kniha přepisů listovních, jejíž vedení je jako jediné mimořádné knihy vyžadováno Všeobecným obchodním zákoníkem (1863).

Další nezbytnou knihou je podle Skřivana první zápisník (kniha prvních zápisků), která doplňuje zápisy do řádných knih tak, aby tyto zápisy podávaly ucelený přehled o jmění kupce či podniku, jak to požaduje Všeobecný obchodní zákoník (1863).

Jako další mimořádnou knihu by obchodníci a podniky měli vést knihu faktur obdržených. Tato kniha totiž podává přehled především o tom, které zboží je na cestě a stav zboží na cestě se později musí zahrnout jako část jmění (majetku) do popisníku, tedy řádné knihy jednoduchého účetnictví (Skřivan, 1864).

Důležitými mimořádnými knihami jednoduchého účetnictví jsou také nepochybně zásobníky obecně a mezi nimi především kniha pokladniční. Zásobníky podávají přehled o různých druzích jmění (majetku) podniku, například o zboží, penězích v hotovosti apod. (Skřivan, 1864). Jelikož je nutné tyto různé druhy majetku také zapisovat jako část jmění do popisníku, zásobníky jsou rozhodně dobrou pomůckou pro přehled o tomto majetku a jeho následné sepsání do popisníku.

3.2 Josef Pazourek (1862–1933)

O významu profesora Josefa Pazourka pro vývoj českého účetnictví rozhodně nemůže být pochyb. Pazourek byl zásadní osobností na poli účetnictví na přelomu 19. a 20. století, zásadně přispěl k rozvoji účetnictví jako vědecké disciplíny a dnes je označován za průkopníka moderního účetnictví (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 11). Jeho působení a publikační činnost v této oblasti byly poněkud rozsáhlé, nicméně pro účely této práce nám stačí si zmínit jen několik z jeho příspěvků k oblasti účetnictví. Pazourek se věnoval vydávání knižních publikací, odborných článků, učebnic účetnictví, pedagogické činnosti, ale i činnosti redakční. V roce 1900 založil v té době nevýznamnější časopis v oboru účetnictví – *Účetní listy* (Malíková & Horák, 2009, s. 22). Dále také nesmíme opomenout *Ottův obchodní slovník*, první ekonomickou encyklopedii u nás, na jehož sestavení má Pazourek zásluhu (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 14). Zásadním Pazourkovým dílem je vysokoškolská učebnice *Theorie i praxe účetních soustav*, publikovaná v roce 1920. Jelikož právě v této publikaci se Pazourek pomocným knihám věnuje nejvíce, budeme se v této kapitole soustředit především na ni. Dalšími publikacemi, ze kterých budeme v této kapitole čerpat jsou *Účetnictví podvojně a různé jeho způsoby* (1900) a *Základy účetnictví průmyslových podniků* (1925). Primárním obsahem těchto zdrojů je sice účetnictví podvojně, ale pozornost věnují i účetnictví jednoduchému a jeho pomocným knihám v porovnání právě s účetnictvím podvojným.

Jako první se budeme z velké části soustředit na *Theorii i praxi účetních soustav*. Pazourek (1920, s. 11) zde na začátku popisuje, že „nejprostší typ účetnictví jednoduchého nemá jiných účetních knih než popisník (inventář), do něhož vepíše se při zahájení živnosti a pak vždy při závěrce účetního roku součástí jmění vůbec (aktiva) a dluhy vůbec (pasiva).“ Na základě tohoto popisu bychom tedy mohli podotknout, že v případě velmi malých podniků by mohl ekonomickým subjektům při vedení jednoduchého účetnictví stačit právě onen zmíněný inventář. Stav majetku a dluhů se do inventáře (popisníku) zapisují pouze při zahájení živnosti a pak při uzávěrce účetního roku (Pazourek, 1920, s. 11). Obecně řečeno, na základě již zmíněných zákonných požadavků stačí v jednoduchém účetnictví vést pouze inventář a knihu listovních přepisů. Avšak vedení samotného inventáře, do kterého se zápisy provádí při uzávěrkách účetního roku, neposkytuje uživatelům jednoduchého účetnictví podrobný přehled o jejich hospodaření. Pazourek také (1920, s. 6) v jiné části dodává, že takovýto občasný souhrnnější přehled o majetku a dlužích není dostačující a je důležité zaznamenávat pohyb jednotlivých částí majetku, především pak pohledávek a dluhů. V porovnání s účetnictvím podvojným pak Pazourek (1925, s. 8) zmiňuje, že jednoduché účetnictví neúčtuje o průběžných

změnách majetku ve své hlavní knize a účetní zápisy o těchto změnách tak buď nemusí být prováděny vůbec anebo jsou prováděny pouze v pomocných knihách, které však nejsou nutnou součástí jednoduchého účetnictví.

Dále Pazourek (1920, s. 11) uvádí, že je-li již závod, tedy podnik, větší, bude nezbytné v průběhu roku sledovat a zapisovat do účetních knih pohyb zásob a jednotlivých součástí majetku. Znamená to tedy, že pokud chce mít podnik podrobnější přehled o jednotlivých účetních případech, je nezbytné zakládat další pomocné účetní knihy. Takovými knihami jsou především kniha pokladní či různé druhy zásobníků, například zásobník zboží nebo směnek (Pazourek, 1920, s. 11–15).

Jak jsme si již dříve zmínili, Všeobecný obchodní zákoník (1863) výslovně ukládal obchodníkům povinnost vést pouze inventář (popisník) a knihu prepisů. K dokonalému poznání stavu majetku, jak Všeobecný obchodní zákoník (1863) nařizuje, podle Pazourka (1920, s. 21) vystačí zákoníkem nařízený inventář. Tento přehled pohybu majetku je podle něj však nedokonalý, jelikož zachycuje stavy majetku vždy jen po roce, a proto je pro podnik lepší vést i další účetní knihy které jsme již zmínili výše, například knihu pokladní nebo různé druhy zásobníků (Pazourek, 1920, s. 21). Pokud podnik vede tyto další účetní knihy tak, aby v nich byly zaznamenány veškeré majetkové pohyby, tvoří pak tyto knihy jednoduchého účetnictví úplnou účetní soustavu, která je schopna dobře nahradit soustavu majetkových účtů podvojného účetnictví (Pazourek, 1920, s. 21–22). Lze tedy říci, že dobře a detailně provedené zápisy do knih jednoduchého účetnictví mohou také podávat věrný obraz o situaci v podniku a precizně vedené jednoduché účetnictví se tak může v určitých ohledech vyrovnat i účetnictví podvojnému. V *Základech účetnictví průmyslových podniků* pak Pazourek (1925, s. 7) uvádí, že jediný způsob, jak v jednoduchém účetnictví účtovat o výrobě, tedy změnách v majetku podniku, je v pomocných knihách, například v zásobnicích surovin, knize mzdy apod. Chce-li tak mít podnik soustavný přehled o pohybu svého majetku, je nezbytné, aby zakládal a vedl pomocné knihy, které budou sloužit k tomuto účelu. Aby knihy jednoduchého účetnictví byly mezi sebou ještě lépe provázané a utvářely tak ucelenější přehled, používá se mnohdy takzvaný dovolací sloupec, který odkazuje na stránku v jiné účetní knize, na které je zaznamenána druhá nebo podrobnější část stejného účetního případu (Pazourek, 1920, s. 15).

V publikaci *Účetnictví podvojně a různé jeho způsoby* Pazourek (1900, s. 152) popisuje, že v podvojném účetnictví se většina používaných pomocných knih shoduje s pomocnými knihami účetnictví jednoduchého.

Tyto zápisy v pomocných knihách bývají zpravidla vedeny formou jednoduchého zápisu, a to i v případě pomocných knih podvojného účetnictví (Pazourek, 1900, s. 155). Z tohoto důvodu budeme u Pazourka přihlížet i k publikacím věnujícím se převážně podvojnému účetnictví. Pazourek (1900) však v *Účetnictví podvojném a různých jeho způsobech* pomocné knihy nepopisuje tak podrobně jako v *Theorii i praxi účetních soustav* (1920) a více než na popis samotných pomocných knih se soustředí na jejich využití v kontextu podvojně účetní soustavy. Z tohoto důvodu tak budeme informace k pomocným knihám jednoduchého účetnictví čerpat především z Pazourkové publikace *Theorie i praxe účetních soustav* (1920).

V následující části práce se již zaměříme na samotné pomocné knihy. Příklady pomocných knih, které Pazourek (1900, s. 152) uvádí jako shodné v obou účetních soustavách jsou: „zásobníky, kniha faktur obdržných, kniha faktur vydaných nebo kniha jich otisků, kniha drobných výdajů, kniha poštovního, kniha mzdy, kniha výroby, kniha kommissí, kniha spedice a j.“ U popisu samotného jednoduchého účetnictví pak Pazourek (1920, s. 21) uvádí, že jednoduché účetnictví mívá tyto účetní knihy: „popisník, deník úvěrní, knihu pokladní (obyčejně zároveň za deník úvěrových položek pokladních sloužící), knihu úvěrní (obyčejně hlavní zvanou), dále zásobníky, knihy faktur vydaných a došlých, knihu lhůtní, knihy obdržných a daných zakázek a j.“ Z těchto knih Pazourek (1920, s. 21) přímo označuje jako knihy pomocné pouze zásobníky, pokladní knihu, knihy faktur vydaných a došlých a knihu obdržných zakázek. V jednoduchém účetnictví je tak podle Pazourka (1920) stěžejní vést úvěrní knihu, která je zároveň knihou hlavní a popisník (inventář), jehož vedení je nutné dle nařízení z Všeobecného obchodního zákoníku (1863). Tyto knihy tak můžeme označit za nezbytné, tedy řádné knihy jednoduchého účetnictví.

Nabízí se zde tedy otázka, zda všechny ostatní účetní knihy, které Pazourek (1920) uvedl a neoznačil za nezbytné knihy jednoduchého účetnictví, lze automaticky zařadit mezi pomocné knihy. Na rozdíl od ostatních zde zmíněných autorů Pazourek (1920) totiž u některých knih přímo neuvádí, zda je řadí mezi knihy řádné nebo pomocné. Zároveň také zmiňuje, že ani samotný obchodní zákoník nerozeznává knihy řádné od knih pomocných a zákoníky většinou ani nenařizují, které knihy musí obchodník vést či v jaké účetní soustavě má účtovat (Pazourek, 1920, s. 22). V následujícím textu se zaměříme na Pazourkův popis jednotlivých knih a na jeho základě se pokusíme určit význam zmíněných účetních knih pro jednoduché účetnictví.

Jako první si popíšeme úvěrový deník. Do již zmíněného úvěrního deníku se stejně jako do úvěrní knihy (hlavní knihy) zapisují pohledávky a dluhy, ale na rozdíl od úvěrní knihy se do deníku tyto pohledávky a dluhy zapisují z časového hlediska chronologicky. Z úvěrního deníku se pak jednotlivé případy přepisují do úvěrní knihy, kde se jednotlivé položky vpisují na zvláště zřízený účet založený každému dlužníku či věřiteli (Pazourek, 1920, s. 17). Na tomto účtu se pak položka zapíše v případě naší pohledávky na stranu levou, takzvanou „Má dáti“ či v případě snížení této naší pohledávky na stranu pravou „Dal“ (Pazourek, 1920, s. 13). Zápisy v úvěrní knize by měly být vedeny spolehlivě a bez oprav. Proto je lepší do úvěrního deníku první zapisovat úvěrové případy časově tak, jak jdou chronologicky za sebou (Pazourek, 1920, s. 15). Úvěrní deník tak funguje na podobném principu jako deník v současném podvojném účetnictví, a proto bychom jej k němu mohli vzdáleně přirovnat. Do úvěrního deníku jednoduchého účetnictví se nicméně zapisují případy týkající se pouze pohledávek a dluhů.

Vzhledem k jeho povaze slouží úvěrní deník z velké části také k lepší průkaznosti účetních záznamů, které jsou zapsány jak v deníku, tak následně i v hlavní knize. K úvěrnímu deníku Pazourek (1920, s. 22) uvádí, že má v účetnictví vedlejší funkci a spíše než k vlastnímu vnitřnímu využití slouží jako důkazní prostředek a plní externí funkci. Na základě tohoto popisu lze podotknout, že by se obchodník či podnik mohl při vedení jednoduchého účetnictví bez tohoto úvěrního deníku obejít. Nicméně zvážíme-li již zmíněné důkazní břemeno, které úvěrní deník nese, můžeme říci, že pro podnik či obchodníka je tato kniha také důležitá.

Ačkoliv Pazourek (1920) v jedné části uvádí, že úvěrní deník má vedlejší funkci, v textu několikrát zmiňuje, že úvěrové účetní případy je nutné nejprve zapsat do úvěrního deníku a z něj následně do hlavní knihy. Úvěrní deník se tak zdá být velmi důležitou součástí při zapisování účetních případů. Úvěrní deník také podniku či obchodníkovi poskytuje lepší přehled o jeho uskutečněných případech. Spolu s pokladní knihou obsahuje úvěrní deník všechny obchodní případy, které v účetnictví proběhly (Pazourek, 1920, s. 22). I přes to, že tedy Pazourek (1920) první uvádí funkci úvěrního deníku jako vedlejší, na základě jeho dalšího popisu lze úvěrní deník považovat za běžně využívanou a téměř nezbytnou knihu pro další účtování v hlavní knize jednoduchého účetnictví. Úvěrní deník však může být nahrazen i jinými pomocnými knihami, které si zmíníme v následujícím odstavci.

Pokud obchodník nebo podnik nevede úvěrní deník, přehled o úvěrových účetních případech, které neproběhly v hotovosti a které jsou následně přepisovány do hlavní (úvěrní) knihy, mu mohou poskytnout kniha obdržených a kniha vydaných faktur (Pazourek, 1900, s. 153). Z těchto knih Pazourek v *Theorii i praxi účetních soustav* blíže popisuje pouze podobu knihy obdržených faktur. Uvádí, že v této knize se faktury evidují zvlášť, aby se v ní lépe daly měsíčně či ročně sečíst souhrny částek za obdržené faktury (Pazourek, 1920, s. 21). Na levé straně knihy bývá většinou opsaná obdržená faktura, na které lze lépe vyznačit lhůtu splatnosti. Na pravé straně knihy obdržených faktur je pak obvykle rozpočítána nákupní cena za jednu jednici (Pazourek, 1920, s. 21). V případě, že se obchodník nebo podnik rozhodne nezakládat ve svém účetnictví úvěrní deník, stávají se knihy obdržených a vydaných faktur přehledným a užitečným podkladem pro další účtování v hlavní knize.

Mezi další zmíněné účetní knihy patří kniha pokladní. Do této knihy se zapisují příjmy a výdaje. U každé zapsané položky se zapíše datum, text a částka. Jednotlivé položky se zapisují v případě příjmů na levou stranu knihy, v případě výdajů na stranu pravou. Tuto knihu Pazourek (1920, s. 11) neuvádí jako knihu řádnou, nicméně zmiňuje, že ve větších podnicích je nutné průběžně vést zápisy o příjmech a výdajích a kniha pokladní je tedy téměř nezbytná. Kniha pokladní zde budeme považovat za zásadní pomocnou knihu i proto, že Pazourek (1920, s. 17) k ní dále uvádí, že řádně vedená pokladní kniha může sloužit jako první zápisník pro knihu hlavní, tedy že z pokladní knihy lze následně do hlavní knihy zapisovat účetní případy týkající se pohledávek a závazků. Pokladní kniha je tak téměř nezbytnou knihou jednoduchého účetnictví, jelikož poskytuje přehled o pohybu peněz, a především pak slouží jako podklad pro další účtování v hlavní knize.

Další účetní knihou, které se budeme věnovat, jsou zásobníky. Do zásobníků se zaznamenávají stavy o pohybu různých druhů zásob, ale i pohyb různých druhů majetku. Vedení zásobníků tak může být pro podnik velmi užitečné, jelikož jak již bylo zmíněno výše, pokud jsou zápisy v jednoduchém účetnictví o pohybu majetku vedeny detailně a precizně, tvoří z něj úplnou účetní soustavu (Pazourek, 1920, s. 22). Do zásobníků a ostatních pomocných knih se účtuje až v momentě, kdy byly zásoby skutečně přijaty nebo vydány (Pazourek, 1920, s. 21). Do zásobníků, jak již název napovídá, se mohou zaznamenávat různé druhy zásob. Nejčastěji se do nich ale zaznamenává pohyb zboží či směnek. Zápisy v zásobnících mohou být vedeny buď ve formě množství zásob nebo ve formě množství i peněžních částek (Pazourek, 1920, s. 13). Zásobník se opět dělí na dvě strany, tedy příjem a výdej a nejčastěji se do něj zapisuje v časovém pořadí chronologicky (Pazourek, 1920, s. 13).

Zásobníky obecně považuje Pazourek (1900, s. 153) v účetnictví za velmi důležité, ale zmiňuje, že v podnicích je potřeba vést různé druhy zásobníků, s ohledem na činnost podniku.

Jako další pomocné knihy, které lze vést v jednoduchém účetnictví pak Pazourek (1920, s. 20) ještě uvádí „zásobník či seznam směnek, seznam směnek dlužných, zásobník cenných papírů a kniha lhůtní či kalendář dospělosti směnečných i pohledávek a dluhů jiných.“ K těmto pomocným knihám však již kromě zásobníku a seznamu směnek neuvádí bližší popis. U zásobníku a seznamu směnek pak jen Pazourek (1920) uvádí konkrétní příklad toho, jak mohly vypadat. Na obrázku 4 níže můžeme vidět takzvaný lineární zápis účetních položek, jehož používání v účetních knihách není tak časté (Pazourek, 1920, s. 15). Tento typ zápisu se mnohdy používá právě v zásobníku směnek. Při lineárním zapisování se příjem a pozdější úhrada či výdej u zapisované položky píše na jeden řádek (Pazourek, 1920, s. 15).

Obrázek 4 Zásobník směnek a Seznam směnek dlužných

Příjem.			Zásobník směnek.										Vydání.			
Číslo postupné	Den zápisu	Od koho, kde?	Peníz	Dospělost	Směnečný dlužník		Vydání směnky					Poznámka	Den	Kam?	Peníz	
					Jméno	Kde?	Jméno vydatelovo	Místo vydání	Den vydání	Na kolik měsíců vydána?	Řad					

Vznik závazků.			Seznam směnek dlužných.										Zánik.		
Číslo běžné	Den zápisu	Peníz	Dospělost	Vydání směnky			Den přijetí	Řad	Na kolik měsíců vydána?	Poznámka	Den	Komu?	Peníz		
				Jméno vydatelovo	Kde?	Kdy?									

Zdroj: Pazourek, J. (1920). *Theorie i praxe účetních soustav*. Archiv. Dostupné z: <https://kramerius5.nkp.cz/uuid/uuid:23a67250-b32b-11de-ab91-0013d398622b>

Nakonec Pazourek (1920, s. 21) zmiňuje ještě některé další knihy, u kterých ale uvádí, že spíše než knihami účetními, jsou tyto knihy knihami poznámkovými či korespondenčními. Sem řadí knihu krámskou, do které se zaznamenávají pohledávky za zboží odebrané v prodejně, které budou brzy zaplacený, případně se zde prozatímně zapisují všechny uskutečněné prodeje (Pazourek, 1920, s. 21). Další takovou knihou je například kniha přepisů odeslaných či obdržených dopisů, kterou, jak jsme si již zmínili, je kupec dokonce povinen vést na základě Všeobecného obchodního zákoníku (1863). Tyto takzvané korespondenční či poznámkové knihy pak Pazourek (1920, s. 21) spolu se všemi ostatními účetními knihami řadí do skupiny knih obchodních.

Dle výše uvedeného Pazourkova popisu knih tedy můžeme vytvořit seznam knih řádných a pomocných (mimořádných), které jsou podle něj součástí jednoduchého účetnictví. Ačkoliv u některých knih Pazourek přímo neuvádí, zda je považuje za řádné či pomocné, na základě poznatků z této kapitoly vytvoříme seznam knih řádných a pomocných (mimořádných).

Mezi řádné knihy jednoduchého účetnictví tak budeme podle Pazourka řadit:

- popisník (inventář),
- knihu úvěrní (hlavní kniha).

Mezi pomocné neboli mimořádné knihy pak budeme dle Pazourka řadit:

- deník úvěrní,
- knihu pokladní,
- zásobníky
- knihu faktur vydaných a došlých,
- knihu obdržených zakázek,
- zásobník směnek,
- seznam směnek dlužných,
- zásobník cenných papírů,
- knihu lhůtní.

Z těchto pomocných knih můžeme na základě Pazourkova popisu za nejužitečnější provedení přehledné soustavy jednoduchého účetnictví považovat především úvěrní deník, zásobníky, a pokladní knihu. V případě, že se podnik rozhodne nevést úvěrní deník sem lze zařadit i knihu faktur vydaných a došlých.

3.3 Karel Petr Kheil, ml. (1843–1908)

Karel Petr Kheil mladší také neodmyslitelně patří k významným osobnostem historie českého účetnictví. Svou pozornost soustředil především na účetní historii, věnoval se však také praktickému vyučování účetnictví a snažil se rozšířit pohled na účetnictví jako na vědní disciplínu (Janhuba, 2012, s. 121). Za nejvýznamnější práci Karla Petra Kheila lze označit jeho český překlad Pacioliho *Pojednání o počtech a zápiscích*, které je součástí díla *Summa de arithmetica, geometria, proportii et proporcionalita* (Janhuba, 2012, s. 123). Toto dílo však nikdy nebylo oficiálně publikováno (Janhuba, 2012, s. 123). Ačkoliv se Kheil z velké části věnoval historii účetnictví, vydal také knihu *Jednoduché účetnictví se zřetelem k ustanovením zákonným* (1897). Jelikož se Kheil v této knize věnuje jednoduchému účetnictví a jeho pomocným knihám ve větším rozsahu a v jeho ostatních publikacích se těmto tématům buď již nevěnuje vůbec, nebo ve velmi omezeném rozsahu, budeme u něj čerpat pouze z této knihy.

Na začátku Kheil (1897, s. 2) opět upozorňuje na to, jak je pro obchodníky důležité vést účetní knihy důkladně a správně, a že nepřehledné vedení účetních knih může postupně vést k úpadku či dokonce likvidaci podniku. Vedení účetních knih je tedy pro podnik či obchodníka důležité, ale účetní soustava a způsob vedení knih nejsou dále zákonem upřesněny (Kheil, 1897, s. 11). Kheil (1897) zde opět vychází z Všeobecného obchodního zákoníku (1863) a jeho nařízením k obchodním knihám, které jsme si v této práci již několikrát zmínili. Právě volnost podniků a obchodníků ve výběru způsobu vedení knih vedla k používání nejrůznějších účetních knih, jejichž druh byl přizpůsoben především typu obchodu či podniku (Kheil, 1897, s. 12).

Jak již bylo zmíněno výše v textu, knihy v jednoduchém účetnictví se dělí na knihy řádné neboli hlavní a na knihy pomocné neboli mimořádné, pobočné. Knihy řádné, základní jsou podle Kheila (1897, s. 12) takové knihy, které je potřeba vést v každém obchodě či podniku. Mezi knihy řádné Kheil (1897, s. 13) řadí:

- inventář (popisník),
- kniha přepisů listovních,
- deník,
- kniha pokladniční,
- kniha hlavní neboli kniha účtů běžných.

Knihy pomocné jsou pak podle Kheila (1897, s. 13) takové knihy, které doplňují informace v knihách řádných, nicméně oproti knihám řádným nejsou méně důležité. Následně Kheil (1897, s. 13) uvádí pomocné knihy, které podle něj zůstávají stejné ve všech typech podniků, nehledě na jejich zaměření:

- kniha zakázek neboli komisní,
- kniha lhůtní,
- kniha náradí a strojů,
- zásobník zboží.

Kheil (1897) zde tak oproti předchozím uvedeným autorům (Pazourek, 1920; Skřivan, 1864) uvádí jiné členění řádných a pomocných knih v jednoduchém účetnictví. Z tohoto důvodu si níže popíšeme některé knihy řádné, i přestože se tato práce věnuje především knihám mimořádným. Podstata a obsah jednotlivých zmíněných knih však zůstávají stejné, nehledě na to, zda je autoři řadí ke knihám řádným nebo mimořádným. Charakteristiku a obecnější popis jednotlivých knih jsme si podrobně uvedli v textu výše, a proto jim dále nebudeme již věnovat takovou pozornost. Soustředit se tak už budeme především na samotný přístup Kheila (1897) a dalších autorů k těmto knihám.

Na úvod je nutno znovu zmínit, že inventář (popisník) a knihu přepisů listovních je každý kupec povinen vést na základě nařízení Všeobecného obchodního zákoníku (1863). Tyto účetní knihy tak lze zařadit mezi knihy řádné a i Kheil (1897) zdůrazňuje jejich důležitost v jednoduchém účetnictví. Na druhou stranu ovšem Skřivan (1864) řadí knihu přepisů listovních mezi knihy mimořádné a Pazourek (1920) ji řadí spíše mezi knihy obchodní. Její zařazení v systému jednoduchého účetnictví tak na základě účetních teoretiků není zcela jasné. Na základě zákonné povinnosti vést tuto knihu bych se zde nicméně přikláněla k názoru Kheila (1897) a jeho zařazení knihy listovních přepisů mezi knihy řádné. Ať už však bude zařazení této knihy v systému jednoduchého účetnictví jakékoli, o její důležitosti rozhodně nemůže být pochyb.

Další řádnou knihou je podle Kheila (1897) deník. Deník Kheil (1897, s. 50) považuje za knihu řádnou, jelikož zápisy v něm slouží pro účtování dalších účetních případů, především do hlavní knihy. Kheil (1897, s. 50) deník označuje za velmi důležitou knihu také proto, že z něj lze dobře rozpoznat kupcovy obchody, jak to vyžaduje Všeobecný obchodní zákoník (1863).

Jako další knihu řádnou uvádí Kheil (1897, s. 75) knihu pokladniční. Tuto knihu považuje za knihu řádnou právě proto, že podává úplný přehled o všech příjmech a výdajích v hotovosti a lze z ní tedy opět dobře rozpoznat kupcovy obchody tak, jak to vyžaduje výše zmíněný obchodní zákoník (Kheil, 1897, s. 75). Dále k této knize uvádí, že je velmi důležitou knihou jednoduchého účetnictví a neměla by chybět v žádném obchodě či podniku (Kheil, 1987, s. 84). Tento popis pokladniční knihy se však neshoduje s výše popsaným názorem Skřivana. Skřivan (1864) knihu pokladniční neřadí mezi knihy řádné jako Kheil (1897), ale naopak ji řadí mezi knihy mimořádné neboli pomocné. Uvádí k ní, že kniha pokladniční nepatří mezi řádné knihy jednoduchého účetnictví, protože hlavním účelem jednoduchého účetnictví je sledování pohledávek a dluhů, a to splňují deník a hlavní kniha (Skřivan, 1864, s. 85). Ačkoliv se autoři neshodnou na zařazení této knihy, oba, jak Kheil (1897) tak i Skřivan (1864) se shodnou na tom, že pokladniční kniha je důležitou knihou jednoduchého účetnictví. Jak jsme již uvedli, toto rozdílné zařazení mezi řádné a pomocné knihy jednoduchého účetnictví nemá vliv na podstatu a obsah jednotlivých knih.

Jako konkrétní příklad si můžeme i u Kheila zmínit pokladní knihu, jejíž podoba se téměř shoduje s pokladní knihou uvedenou výše v textu u Skřivana (1864) na obrázku 3. Jediný nepatrný rozdíl je v nadepsání sloupců příjmů a výdajů, kdy Kheil (1897, s. 83) tyto sloupce označuje slovy *příjem* a *výdej*, zatímco Skřivan (1864, s. 95) je označuje slovy *Má dáti* a *Dal*. V obou případech však zápisy do těchto sloupců vyjadřují to samé, tedy příjmy a výdaje pokladní knihy. Kheil (1897, s. 78–83), stejně jako Skřivan (1864, s. 87–95), popisuje možnost vést pokladniční knihu zápisem dvoustranným či jednostranným. Jelikož se struktury pokladních knih až na slovní označení některých sloupců shodují, ukážeme si na obrázku 5 níže pouze jednostranné vedení pokladní knihy, jak jej uvádí Kheil (1897, s. 83).

Obrázek 5 Jednostranné vedení pokladní knihy

Pokladnice v listopadu 1897.			příjem		výdej	
den. 1	15	začáteční vklad našeho Karla Klínka zde	zl. 376	75		
" 1		začáteční vklad našeho Václava Záhory zde	" 957	32		
" 2	16	ve fil. Živnostenské banky zde ukládáme na účet			zl. 1000	—
ka. fkt. 1	20	povozné a malé výlohy z 10 bal. kávy z Prahy			" 5	75
den. 3		P. Hrdek z Duban platí svůj dluh	" 12	15		
zář. 6		drobná tržba od 15. do 20. t. m. dle tržní knížky	" 318	—		
ka. fkt. 2	22	od F. Floriána zde koupili jsme rozl. suché ovoce			" 63	75
" " 1	23	dobírka Akciové společnosti Velímské továrny v Praze ze dne 19. t. m.			" 55	38
zář. 6	25	drobná tržba od 21. do 25. t. m. dle tržní knížky	" 314	—		
den. 4	26	P. Hrdek z Duban poslal poštovní poukázkou	" 28	91		
		_____ převádí se	zl. 2007	13	zl. 1124	88

6*

Zdroj: Kheil, K. P. (1897). *Jednoduché účetnictví se zřetelem k ustanovením zákonným*. Bursík & Kohout. <https://kramerius5.nkp.cz/uuid/uuid:ad8194d0-1655-11e5-b9a6-5ef3fc9ae867>

Další řádnou knihou je podle Kheila (1897) kniha hlavní. Jak jsme si již uvedli v textu výše, o její důležitosti v jednoduchém účetnictví není pochyb. Do hlavní knihy se, jak také již bylo zmíněno, zapisují na účty pohledávky a dluhy podniku. Jelikož však tato práce pojednává především o knihách pomocných, nebudeme hlavní knize u tohoto autora dále věnovat větší pozornost.

Nyní už se zaměříme pouze na účetní knihy, které Kheil (1897) označuje za knihy mimořádné neboli vedlejší.

Jako první se budeme věnovat knize zakázek. K té Kheil (1897) přímo neuvádí, zda ji považuje za nezbytnou mimořádnou knihu při vedení jednoduchého účetnictví. Důležitost této knihy však spatřuje v tom, že z ní lze dobře zjistit, které zakázky by se měly vyřídit nejdříve a po jakém zboží je nejvíce poptávky (Kheil, 1897, s. 118). Můžeme tedy usoudit, že účtování v jednoduchém účetnictví lze provádět i bez pomoci této knihy. Pokud však chce obchodník mít co nejlepší přehled o svém podnikání, tato kniha mu jej může poskytnout.

Další pomocnou knihou, kterou Kheil (1897) zmiňuje je kniha lhůtní. Kheil (1897, s. 120) k této knize uvádí, že založit tuto knihu je pro obchodníka dobré rozhodnutí, jelikož není pravděpodobné, že by si obchodník z hlavy pamatoval všechny své platební lhůty.

V neposlední řadě se Kheil (1897) zaměřuje na knihu náradí a strojů. Uvádí, že pokud si některý obchodník vyrábí na strojích různé zboží, bylo by dobré, kdyby si vedl knihu náradí a strojů (Kheil, 1897, s. 119). V této knize by pak měl vést přehled svých strojů, ale zároveň by zde měl postupně procentuálně snižovat jejich hodnotu, aby poté při popisu jmění (majetku) udával jejich opravdovou hodnotu (Kheil, 1897, s. 119). Jak Kheil (1897, s. 119) ale uvádí, tato kniha není přímo nezbytná a zda ji obchodník potřebuje, musí on sám posoudit.

V poslední řadě pak Kheil (1897) zmiňuje zásobníky zboží. Uvádí, že zboží je nejdůležitějším předmětem obchodu a každý obchodník tak jistě bude chtít mít přehled o pohybu svého zboží (Kheil, 1897, s. 122). Zásobníky jsou většinou zakládány pro různé druhy zboží, podle potřeby obchodníka (Kheil, 1897, s. 124). Ve větším podniku tedy bude potřeba více zásobníků a v menším naopak mnohdy postačí i jeden (Kheil, 1897, s. 124). Kheil (1897) přímo neuvádí důležitost zásobníků pro jednoduché účetnictví. Z jeho popisu lze však usoudit, že zásobníky jsou důležitou knihou jednoduchého účetnictví.

Kheil (1897) ne vždy u svého popisu pomocných knih zmiňuje jejich zásadnost pro vedení jednoduchého účetnictví. Na základě Kheilova (1897) popisu těchto pomocných knih však lze usoudit, že za velmi užitečné knihy pro vedení jednoduchého účetnictví považuje především knihu lhůtní a různé zásobníky zboží. Některé knihy – knihu přepisů listovních a knihu pokladniční – pak Kheil (1897) považuje za tak nezbytné pro vedení jednoduchého účetnictví, že je dokonce, například na rozdíl od Skřivana (1864), řadí mezi knihy řádné, a ne mezi knihy mimořádné neboli pomocné.

3.4 Ostatní autoři

V této části stručně zmíníme další autory, kteří se ve svých publikacích také blíže věnují pomocným knihám jednoduchého účetnictví. Tyto knihy nepopisují již tak podrobně, ale ve svých publikacích se k nim také vyjadřují. Jelikož obsah jednotlivých účetních knih byl již detailně popsán v předchozí části a zůstává neměnný, tato část se bude zabývat převážně názory autorů na jednotlivé pomocné knihy.

3.4.1 Jan Rančák (2. pol. 19. století–1. pol. 20. století)

U tohoto autora se budeme soustředit na jeho dílo *Účtověda: o slohu jednoduchém, složitém (dopickém) a kamerálním (státním) užívaném v obchodních a průmyslových komptoirech a při účetní službě státních i samospr. úřadů* z roku 1897. Pro lepší přehled si na úvod opět stručně zmíníme, které knihy Rančák (1897) považuje za řádné knihy jednoduchého účetnictví. Podle Rančáka (1897, s. 5) splňuje obchodník zákonné požadavky na vedení knih, pokud vede tyto knihy:

- inventář,
- deník,
- hlavní kniha,
- kniha přepisů listovních.

Výčet knih řádných podle Rančáka (1897) se tak znovu plně neshoduje s výčtem řádných knih výše zmíněných autorů. Někteří autoři, například Skřivan (1864), řadí knihu listovních přepisů mezi knihy mimořádné neboli pomocné, jiní autoři pak, například Kheil (1897), řadí tuto knihu stejně jako Rančák (1897) mezi řádné knihy jednoduchého účetnictví. Ať už se však tato kniha řadí kamkoliv, jak již bylo několikrát zmíněno, její vedení je podmíněno Všeobecným obchodním zákoníkem (1863) a tato kniha se tedy musí vést povinně.

K mimořádným knihám jednoduchého účetnictví Rančák (1897, s. 10) uvádí, že se vedou proto, aby se do nich buď mohly detailně rozepisovat případy z řádných knih anebo aby poskytovaly formu kontroly ke knihám řádným. Knihy mimořádné pak dělí na samostatnou skupinu zásobníků (knih skladních) a ostatních knih vedlejších (Rančák, 1897, s. 10).

Zásobníky jsou zařazeny do samostatné skupiny knih mimořádných, jelikož existují různé typy zásobníků, na základě toho, jaký druh zásob je v nich veden. Zásobníky mohou například evidovat pohyb zboží, směnek apod. Rančák (1897) přímo nezmiňuje, zda jsou podle něj zásobníky významnou mimořádnou knihou jednoduchého účetnictví. Na základě popisu těchto knih a jejich zařazení do samostatné skupiny je však lze pravděpodobně považovat za důležité mimořádné knihy.

U skupiny ostatních knih vedlejších neboli mimořádných Rančák (1897) blíže popisuje jen dvě knihy, a to knihu zakázek a knihu faktur. Knihu zakázek pak Rančák (1897, s. 11) označuje za nejdůležitější vedlejší knihu především pro větší průmyslové podniky, továrníky a řemeslníky. Důležitost této knihy podle Rančáka (1897, s. 11) spočívá v tom, že při větším množství zakázek potřebuje mít obchodník přehled o příchozích a odchozích zakázkách a jejich objemu.

Vedení knihy faktur považuje Rančák (1897, s. 12) za důležité proto, že při přepisu faktur do této knihy dochází k jejich početní kontrole, a především pak proto, že kniha faktur slouží jako podklad pro další účtování v knihách řádných.

Rančák (1897, s. 12) uvádí výčet některých dalších knih vedlejších, kterými jsou například kniha zásilek, kniha lhůtní, kniha přepisů směnečných a kniha obchodních nákladů. Tyto mimořádné knihy však nepovažuje za zásadní pro vedení jednoduchého účetnictví a dodává, že použití některé z těchto mimořádných knih záleží na druhu podniku a rozhodnutí majitele podniku (Rančák, 1897, s. 12).

Rančák (1897) se tedy ve svém popisu mimořádných knih detailněji věnuje pouze zásobníkům, knize zakázek a knize faktur. Na základě tohoto popisu tak můžeme říci, že svou pozornost pravděpodobně věnoval právě těm knihám, které považuje za nejdůležitější a nejužitečnější mimořádné knihy jednoduchého účetnictví. Nutno také zmínit knihu listovních přepisů, kterou někteří autoři, například Skřivan (1864), řadí mezi knihy mimořádné, ačkoliv Rančák (1897) ji považuje za knihu řádnou. Je tak zřejmé, že tuto knihu považuje Rančák (1897) za natolik důležitou, aby ji řadil mezi knihy řádné.

3.4.2 Jan Fidler (1849–1931)

U tohoto autora budeme vycházet z jeho publikace *Stručná nauka o účetnictví jednoduchém i složitém, se zvláštním zřetelem na menší závody* z roku 1875. Jako první si opět uvedeme, které knihy jednoduchého účetnictví řadí mezi knihy řádné a které mezi knihy mimořádné.

Podle Fidlera (1875, s. 4) je nutné v jednoduchém účetnictví vést tyto řádné knihy:

- deník,
- hlavní kniha,
- popisník.

Jako mimořádné knihy, které jsou v podnicích při vedení jednoduchého účetnictví obecně potřeba pak Fidler (1875, s. 4) uvádí:

- knihu opisů listovních,
- knihu pokladniční,
- různé druhy zásobníků,
- knihu lhůtní,
- knihu fakturní,
- knihu drobných výdajů,
- krámskou dlužní knihu.

K mimořádným knihám pak dodává, že se zakládají na základě konkrétních potřeb jednotlivých obchodníků dle toho, o čem obchodníci chtějí mít ve svém podniku přehled (Fidler, 1875, s. 4). Které mimořádné knihy považuje Fidler (1875) při vedení jednoduchého účetnictví za důležité si popíšeme v následujících odstavcích.

Knihu opisů listovních uvádí Fidler (1875, s. 10) jako jednu z nejdůležitějších mimořádných knih jednoduchého účetnictví, která by neměla chybět v žádném podniku či obchodě. Ačkoliv tuto knihu řadí mezi knihy mimořádné, dále v textu poté zmiňuje, že by se spíše měla počítat mezi knihy řádné a to proto, že její vedení je přímo podmíněno zákonem (Fidler, 1875, s. 10). U tohoto autora můžeme tedy na základě jeho textu jednoznačně říci, že knihu listovních prepisů považuje za důležitou knihu jednoduchého účetnictví, kterou by měl vést každý kupec nebo podnik.

U knihy pokladniční Fidler (1875, s. 12) pouze popisuje způsob zápisů do této knihy a uvádí, že pokladniční kniha patří mezi zásobníky, jelikož je vlastně zásobníkem peněz. V rámci jejího popisu však zmiňuje, že pokud se obchody proběhly v hotovosti nezapisují do deníku, ale pouze do pokladniční knihy, stává se pokladniční kniha předlohou pro další účtování v hlavní knize (Fidler, 1875, s. 12). V takovémto případě pak můžeme pokladniční knihu uvést jako poněkud významnou knihu jednoduchého účetnictví, i když to text přímo neuvádí.

K zásobníkům Fidler (1875, s. 11) poznamenává, že nutně potřebné jsou pouze ve větších závodech. S jistotou tak můžeme sdělit, že Fidler (1875) zásobníky nepovažuje za stěžejní knihy jednoduchého účetnictví, jedná-li se o vedení těchto knih v menších podnicích.

Dále Fidler (1875, s. 14) uvádí, že nenakupuje-li obchodník pouze za hotové, je nutné, aby vedl knihu lhůtní a měl tak přehled o tom, kdy má hradit své závazky. Z ostatních účetních případů popsanych v textu je zřejmé, že obchodník zřídka nakupuje pouze za hotové a většinou mu tak vznikají závazky, které později musí uhradit. Knihu lhůtní tak lze na základě Fidlerova (1875) také zařadit mezi velmi užitečné mimořádné knihy jednoduchého účetnictví.

Knihu fakturní Fidler (1875, s. 14) popisuje velmi stručně a nelze tedy s jistotou říci, zda ji považuje za podstatnou mimořádnou knihu jednoduchého účetnictví.

Jako další popisuje Fidler (1875) knihu drobných výdajů. K této knize uvádí, že vzniká sloučením knihy domácích spotřeb s knihou osobních výdajů a knihou obchodních výdajů (Fidler, 1875, s. 15). Pokud tak chce mít obchodník lepší přehled o svých výdajích, založí si ve svém účetnictví právě tuto knihu (Fidler, 1875, s. 15). Kniha drobných výdajů tak slouží spíše jako doplňková mimořádná kniha, která není pro další účtování v jednoduchém účetnictví příliš zásadní.

Jako poslední Fidler (1875) zmiňuje krámskou dlužní knihu. K té uvádí, že obchodník bude mít ve svém obchodě téměř vždy některé odběratele, kteří mu za zboží nezaplátí hned v hotovosti a obchodník tak za nimi bude mít pohledávku (1875, s. 16). Do krámské knihy se však zapisují pouze obchodní případy, které proběhly přímo v obchodě. Krámská kniha je tak jakousi doplňkovou knihou k deníku. Ačkoliv Fidler (1875) u této knihy opět přímo neuvádí její důležitost, můžeme říci, že ač je kniha pro obchodníka užitečná, není pravděpodobně nezbytné ji v jednoduchém účetnictví vést.

Shrneme-li tedy tento popis jednotlivých mimořádných knih, můžeme jmenovat některé z těchto knih, které Fidler (1875) považuje za zásadní pro vedení přehledného jednoduchého účetnictví. První, podle Fidera (1875) nejdůležitější mimořádnou knihou je kniha opisů listovních. Dalšími velmi důležitými knihami, které by při vedení jednoduchého účetnictví v podniku neměly chybět pak jsou: kniha pokladniční, ve větších závodech různé druhy zásobníků a kniha lhůtní.

3.4.3 Josef Fiala (1888–1958)

U tohoto autora se zaměříme na jeho učebnici s názvem *Učebnice účetnictví pro obchodní akademie, Díl první pro první ročník* vydanou v roce 1938. I přes to, že se učebnice věnuje z větší části podvojnému účetnictví, jednoduchému účetnictví a jeho knihám se zde autor také věnuje.

Fiala (1938, s. 117–118) jednoduché účetnictví označuje za volnou účetní soustavu, jelikož se obejde bez evidence některých aktiv a pasiv, nicméně zároveň uvádí, že to neznamená že by zápisy v knihách snad mohly být vedeny neuspořádaně.

Mezi řádné knihy jednoduchého účetnictví pak Fiala (1938, s. 122) řadí:

- popisník (inventář),
- hlavní kniha (úvěrní kniha),
- pokladní kniha,
- deník.

Dodává, že knihy pomocné k těmto knihám hlavním lze dále přidat podle potřeby (Fiala, 1938, s. 122). Z pomocných knih pak Fiala (1938, s. 122) jmenuje zásobník, lhůtník (kniha lhůtní), u kterých však neuvádí míru jejich důležitosti.

Fiala (1938, s. 117) uvádí, že vedení úvěrní a pokladní knihy je v jednoduchém účetnictví nezbytné. Pokladní knihu zde Fiala (1938, s. 117–122) uvádí jako knihu řádnou, avšak někteří z výše zmíněných autorů ji řadili mezi knihy pomocné. Tuto knihu řadí mezi knihy řádné, jelikož i ty nejmenší podniky provádí obchody v hotovosti a je tedy nutné, aby měl obchodník přehled i o těchto obchodech (Fiala, 1938, s. 118). Některé účetní případy, které byly uhrazeny v hotovosti se nezaznamenávají do hlavní knihy, ale pouze do knihy pokladní (Fiala, 1938, s. 119). I z tohoto důvodu je nutné, aby podnik či obchodník vedl pokladní knihu.

K zásobníku a lhůtníku (knize lhůtní) Fiala (1938, s. 123) pouze uvádí, že jejich zakládání je potřebné jen v některých podnicích.

Fialovo (1938) zmíněné rozdělení účetních knih na knihy řádné a pomocné opět plně neodpovídá rozdělení některých výše zmíněných autorů. O významu vedení knih, které Fiala (1938) uvádí jako řádné knihy jednoduchého účetnictví, nemůže být pochyb. Těmito nezbytnými knihami jednoduchého účetnictví jsou podle Fialy (1938) pokladní kniha a deník.

3.4.4 Josef Smolík (1832–1915)

U tohoto autora se zaměříme na jeho učebnici *Počtářství výkonné: prosté kupecké a průmyslnické účetnictví: pro 3. třídu reálných škol* vydanou v roce 1872. Na úvod si opět uvedeme, které knihy Smolík (1872) řadí mezi řádné a mimořádné.

Řádnými knihami jsou podle Smolíka (1872, oddíl II., s. 3):

- popisník,
- deník,
- hlavní kniha.

K mimořádným knihám Smolík (1872, oddíl II., s. 3) uvádí, že doplňují knihy řádné a slouží k podrobnějšímu přehledu o celkovém stavu obchodu nebo podniku.

Mezi obvykle používané mimořádné knihy pak Smolík (1872, oddíl II., s. 3) řadí:

- knihu pokladniční,
- knihu přepisů listovních,
- knihu lhůtní,
- knihu fakturní a rozčetní,
- zásobníky,
- knihu zásilek.

Jelikož autor jako knihy řádné uvádí výše již několikrát zmiňované a popisované knihy, nebudeme se jejich popisu dále již podrobněji věnovat.

Důležitost pokladní knihy záleží podle Smolíka (1872, oddíl II., s. 9) na tom, zda podnik účtuje do deníku (řádné knihy) i dluhy a pohledávky, které byly splaceny v hotovosti. Pokud tento typ účetních případů do deníku neúčtuje, stává se pokladní kniha prvním přehledem těchto

obchodů (Smolík, 1872, oddíl II., s. 9). Na základě tohoto popisu tedy lze usuzovat, že v takovémto případě se jedná o velmi důležitou pomocnou knihu.

Knihu listovních přepisů Smolík (1872, oddíl II., s. 10) popisuje jako knihu velmi zásadní pro jednoduché účetnictví. Tato kniha je podle něj důležitá nejen proto, že její vedení je vyžadováno Všeobecným obchodním zákoníkem (1863), ale i proto, že obchodní dopisy obsahují důležité informace o vyřizovaném obchodu (Smolík, 1872, oddíl II., s. 10).

Další zmíněnou mimořádnou knihou je kniha lhůtní. Ke knize lhůtní Smolík (1872, oddíl II., s. 11) dodává, že je důležité, aby obchodník měl přehled o tom, co má kdy platit, avšak pokud se jedná o menší obchod či podnik, není třeba tuto knihu zakládat a termíny si lze vyznačit do kalendáře. Můžeme tedy říci, že tuto knihu autor nepovažuje za přímo nezbytnou mimořádnou knihu.

U knihy fakturní a rozčertní Smolík (1872, oddíl II., s. 12) pouze uvádí její stručný popis. Těžko tedy můžeme říci, zda tuto knihu považuje za zásadní mimořádnou knihu pro vedení uceleného jednoduchého účetnictví.

Jako další mimořádnou knihu popisuje Smolík (1872) zásobníky. Uvádí, že zásobníky se zakládají pro různé druhy zásob, nejčastěji pak pro zboží, mince, směnky a státní papíry (Smolík, 1872, oddíl II., s. 13). Autor však již nedodává, zda tento typ mimořádné knihy považuje za důležitý. Vzhledem k tomu, že jejich popisu se věnuje nejdetailněji, lze odhadovat, že budou velmi často používanou knihou jednoduchého účetnictví.

Jako poslední mimořádnou knihu zmiňuje Smolík (1872, oddíl II., s. 20) knihu zásilek. K této knize uvádí, že se zakládá v podnicích, které přebírají a dále posílají zboží (Smolík, 1872, oddíl II., s. 20). Tato kniha je tedy velmi specifická a na základě jejího popisu ji tedy budou zakládat pouze některé podniky, které obchodují se zásilkami.

Na základě výše uvedeného popisu tedy můžeme určit, že mimořádnými knihami, které Smolík (1872) považuje za důležité pro vedení jednoduchého účetnictví jsou: pokladní kniha, kniha listovních přepisů a zásobníky.

4 Shrnutí

Ačkoliv se tato práce věnuje především mimořádným (pomocným) knihám jednoduchého účetnictví, pro lepší přehled těchto knih je nutné si zmínit i knihy řádné. Rozdělení účetních knih do těchto dvou skupin totiž není tak jednoznačné, jak by se zprvu mohlo zdát.

Nejednotnost v rozdělení knih mezi řádné a mimořádné zřejmě spočívá především v tom, jak již bylo v průběhu práce zmíněno, že legislativa nijak nevymezovala způsob vedení účetnictví ani jednotlivých účetních soustav. Všeobecný obchodní zákoník (1863) přímo upravoval pouze vedení obchodních knih a obchodníci tak museli povinně vést jen inventář a knihu přepisů listovních. Tento zákoník také nařizoval, že z vedených knih má být patrný stav obchodních operací a majetku obchodníka. Tyto zákonné požadavky si však každý z autorů přebírá trochu jinak a zřejmě i proto volili autoři různé rozřazení řádných a mimořádných knih v jednoduchém účetnictví. Jak již bylo zmíněno v textu, Pazourek (1920, s. 22) například uvádí, že úvěrní deník a pokladní kniha obsahují všechny účetní případy, které v účetnictví proběhly, tím pádem můžeme říci, že tímto splňují požadavek Všeobecného obchodního zákoníku (1863) o podání dokonalého přehledu obchodních operací. Skřivan (1864, s. 85) zase například uvádí, že účelem jednoduchého účetnictví je sledování pohledávek a dluhů, a to podle něj splňují deník a hlavní kniha.

Všichni výše zmínění autoři se shodnou na tom, že mezi řádné knihy jednoduchého účetnictví jednoznačně patří popisník (inventář) a hlavní kniha (kniha pohledávek a dluhů). Další knihou, kterou většina autor (kromě Pazourka) považuje za řádnou knihu jednoduchého účetnictví je deník. Ani u Pazourka její zařazení mezi knihy mimořádné však není zcela jasné, jelikož autor tuto knihu přímo nezařazuje. V jedné části textu uvádí funkci deníku v jednoduchém účetnictví jako vedlejší, nicméně dále deník zmiňuje jako běžně využívanou a mnohdy nutnou knihu pro další účtování v jednoduchém účetnictví (Pazourek, 1920). Z tohoto důvodu budeme tedy úvěrní deník v této práci považovat za řádnou knihu jednoduchého účetnictví.

Kheil (1897) a Fiala (1938) však mezi řádné knihy radí také knihu pokladní. Kheil (1897) tuto knihu považuje za knihu řádnou, jelikož podává přehled o stavu obchodu, jak to vyžaduje zákon, a zároveň má stejnou funkci jako deník, který se považuje za knihu řádnou. Kniha pokladní tak slouží jako podklad pro další účtování do knihy hlavní. Ať už však autoři radí tuto knihu do kterékoliv skupiny knih jednoduchého účetnictví, většina z nich ji považuje za důležitou knihu jednoduchého účetnictví. Větší část autorů se ale přiklání k názoru, že

pokladní kniha patří mezi mimořádné knihy jednoduchého účetnictví. Z tohoto důvodu k ní tedy budeme přistupovat jako k zásadní mimořádné knize jednoduchého účetnictví.

Další knihou, kterou někteří autoři také řadí mezi řádné knihy je kniha přepisů listovních. Tuto knihu řadí mezi hlavní knihy Kheil (1897) a Rančák (1897). Fidler (1875) ke knize listovních přepisů uvádí, že by se měla počítat mezi knihy řádné, nicméně nakonec ji zařazuje mezi knihy mimořádné. Důvodem, proč ji tito autoři řadí mezi řádné knihy je, že vedení této knihy přímo nařizuje Všeobecný obchodní zákoník (1863). Větší část zmíněných autorů však knihu listovních přepisů řadí mezi knihy mimořádné, a tak i my ji v této práci budeme považovat za mimořádnou knihu. O důležitosti této knihy v jednoduchém účetnictví však nemůže být pochyb.

I přes to, že ne vždy se jednotliví autoři shodnou na stejném rozřazení knih mezi knihy řádné a mimořádné, samotný obsah popisovaných mimořádných knih se mezi autory zásadně neliší. Různí autoři pouze určité knihy například spojují dohromady do jedné nebo určitou knihu řadí do jiné podskupiny mimořádných knih. Skřivan (1864), stejně jako Fidler (1875) například pokladní knihu řadí pod zásobníky, zatímco ostatní autoři ji zmiňují samostatně. Knihu listovních přepisů pak Pazourek (1920) jako jediný řadí do skupiny knih obchodních. Jak ale již bylo zmíněno, na obsah a základní strukturu těchto knih to nemá vliv a zůstávají stejné. Z tohoto důvodu jsme si také jednotlivé knihy nejvíce přiblížili u prvního zmiňovaného autora, Skřivana, a dále už jsme se samotnému popisu struktury mimořádných knih věnovali omezeně.

Na základě výše uvedeného textu tak můžeme vyčlenit 3 knihy, které dále již budeme považovat za řádné knihy jednoduchého účetnictví:

- popisník (inventář),
- hlavní kniha (kniha pohledávek a dluhů),
- úvěrní deník.

Nyní už se přesuneme k mimořádným knihám jednoduchého účetnictví. Výše uvedení autoři jako důležité a často vedené mimořádné knihy zmiňovali různé knihy. Na základě jejich názorů jsme však shrnuli několik mimořádných knih, které v textu zmiňovala významná část autorů a zároveň je považovala za důležitou součást jednoduchého účetnictví.

Prvními takovými knihami jsou již zmíněná pokladní kniha a kniha listovních přepisů. Jelikož jsou tyto knihy autory mnohdy řazeny i mezi knihy řádné, nelze pochybovat o jejich důležitosti a četnosti používání při vedení jednoduchého účetnictví.

Další autory velmi skloňovanou mimořádnou knihou jsou nejrůznější druhy zásobníků, především pak zásobník zboží. Zásobníky pomáhají obchodníkům a podnikům vést lepší přehled o stavu jejich majetku, který je následně nutné zapisovat do popisníku, tedy knihy řádné. Zásobníky tak také patří mezi zásadní a často zmiňované mimořádné knihy.

Dalšími častými mimořádnými knihami je kniha fakturní a kniha lhůtní. Knihu fakturní zmiňuje jako důležitou především Skřivan (1864), protože z této knihy podnik zjišťuje stav svého zboží na cestě, který poté musí uvádět v popisníku. Za důležitou ji považuje i Rančák (1897). Ostatní autoři se blíže k důležitosti knihy fakturní příliš nevyjadřují, nicméně jako často používanou ji také uvádějí. Knihu lhůtní pak považuje za důležitou pro vedení především Kheil (1897) a Fidler (1875). Ostatní ji neuvádějí jako knihu přímo nutnou pro vedení jednoduchého účetnictví, nicméně její časté používání také zmiňují.

Můžeme tedy říci, že ačkoliv se mimořádné knihy jednoduchého účetnictví popisují i jako knihy pomocné nebo také vedlejší, o jejich důležitosti v jednoduchém účetnictví rozhodně nemůže být pochyb. Některé jsou pro vedení přehledného jednoduchého účetnictví až přímo nezbytné, jiné naopak pouze detailněji doplňují knihy řádné a jejich založení tak záleží především na tom, jak dobrý chce mít obchodník přehled o svém podnikání a v jakém odvětví podniká. V tomto textu jsme si tak na základě názorů účetních teoretiků uvedli, které z těchto knih považují za velmi důležité pro vedení jednoduchého účetnictví tak, aby tato soustava byla soustavou úplnou a přehlednou. Tyto výše uvedené knihy můžeme na základě jejich popisu

Na základě realizovaného výzkumu můžeme tedy konstatovat, že pomocné knihy, které lze dle názorů výše uvedených autorů považovat za důležitou součást při vedení jednoduchého účetnictví jsou:

- pokladní kniha,
- kniha listovních prepisů,
- zásobníky,
- kniha faktur (přijatých a obdržených),
- kniha lhůtní.

Na úplný závěr si jen stručně porovnejme pomocné knihy jednoduchého účetnictví před rokem 1938 s jednoduchým účetnictvím v současnosti.

Jednoduché účetnictví před rokem 1938, kterému se věnuje tato práce, se od jednoduchého účetnictví v současnosti liší především tím, že dříve podnik nemusel sestavovat zvlášť přehled o příjmech a výdajích, jehož vedení vyžaduje současná legislativa

(Vyhláška č. 325/2015 Sb., 2015). Jak jsme si již zmínili, způsob vedení jednoduchého účetnictví nebyl v minulosti upraven zákonem a vedení účetních knih bylo kromě inventáře a knihy listovních prepisů na rozhodnutí obchodníka. I vedení pomocných knih bylo v jednoduchém účetnictví na rozhodnutí daného obchodníka či podniku.

Naopak, jak jsme si zmínili výše, v současnosti zákon vyžaduje v jednoduchém účetnictví vést peněžní deník, knihu pohledávek a závazků (neboli hlavní knihu) a i pomocné knihy zaznamenávající alespoň dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, finanční majetek, zásoby a ceniny (Vyhláška č. 325/2015 Sb., 2015).

Zatímco v jednoduchém účetnictví do roku 1938 autoři peněžní deník z většiny řadili mezi knihy pomocné, v současnosti je peněžní deník v zákoně zmíněn jako povinná kniha, avšak slouží ke stejnému účelu jako peněžní deník v jednoduchém účetnictví do roku 1938 (Vyhláška č. 325/2015 Sb., 2015). Nepatrný rozdíl je naopak u hlavní knihy neboli knihy pohledávek a závazků, ale pouze v jejím členění. Hlavní kniha v jednoduchém účetnictví používaném před rokem 1938 byla členěna primárně dle jednotlivých věřitelů a dlužníků, kdy každý z nich měl vlastní účet, na který se zapisovaly na strany Má dáti a Dal vzniklé pohledávky či dluhy (Pazourek, 1920, s. 17; Skřivan, 1864, s. 5). Naopak v současnosti se kniha pohledávek a závazků dělí zvláště na pohledávky a závazky a ty jsou až poté děleny podle jednotlivých dlužníků či věřitelů (Vyhláška č. 325/2015 Sb., 2015, § 3). Struktura ostatních zmíněných pomocných knih však již v současném zákoně předepsána není, a zřejmě tak záleží na rozhodnutí účetní jednotky, v jaké podobě tyto knihy povede.

Zatímco dříve bylo rozhodnutí o vedení pomocných knih na rozhodnutí obchodníka či podniku, v současnosti je povinnost vést některé zmíněné pomocné přímo zakotvena v zákoně. I když jsou tedy tyto konkrétní knihy stále nazývány pomocnými knihami jednoduchého účetnictví, v současnosti jsou nedílnou, a dokonce i povinnou součástí jednoduchého účetnictví.

Závěr

Tato bakalářská práce se zabývala pomocnými knihami jednoduchého účetnictví v českých zemích do roku 1938. Práce se soustředila na období do roku 1938, jelikož v roce následujícím ji nahradil Protektorát Čechy a Morava a s ním následovalo postupné přebírání nové legislativy. To následně znamenalo upozadění jednoduchého účetnictví, kterým se tato práce zabývá. Samotný popis pomocných knih se pak soustředí především na publikace z přelomu 19. a 20. století. V tomto období bylo vydáváno mnoho nových publikací a učebnic, které popisovaly jednoduché účetnictví a jeho pomocné knihy z pohledu účetní teorie.

První část práce se pro lepší představu o samotném jednoduchém účetnictví stručně zabývala obecnou historií účetnictví a poté se zaměřila na jeho historii na českém území. V další části práce byly popsány principy jednoduchého účetnictví a bylo popsáno jednoduché účetnictví v současnosti, které bylo přirovnáno k jednoduchému účetnictví používanému do roku 1938, kterým se tato práce zabývá. Dále byl popsán vývoj regulace účetních záznamů v českých zemích. Vývoj účetních záznamů na českém území popisuje, jak bylo vedení těchto záznamů, tedy i pomocných knih, v minulosti upraveno legislativou. Legislativa způsob vedení účetních knih zprvu neupravovala téměř vůbec a ekonomické subjekty se tak řídily především zvyklostmi z praxe. Zásadním byl v tomto rok 1863, kdy došlo k vydání Všeobecného obchodního zákoníku (1863), který, ač omezeně, upravoval způsob vedení obchodních knih. Z tohoto důvodu je také kapitola členěna na období do roku 1862 a po roce 1863.

Jelikož vedení pomocných knih nebylo legislativou téměř upraveno, druhá část práce analyzuje pomocné knihy na základě publikací tehdejších autorů. Tato část se zaměřuje především na tři hlavní autory, které lze na základě současné literatury označit za jedny z významnějších badatelů té doby. Dále zmiňuje i několik dalších autorů tohoto období, kteří ve svých publikacích pomocným knihám věnovali bližší pozornost.

Cílem této práce bylo na základě interpretace názorů významných účetních teoretiků 19. a 20. století vytvořit strukturu pomocných knih, které byly považovány za důležitou součást při vedení jednoduchého účetnictví. Autoři se ne vždy shodli na stejném rozřazení konkrétních knih mezi knihy řádné a mimořádné. Někteří autoři však některé knihy považovali v jednoduchém účetnictví za natolik důležité, že je řadili mezi knihy řádné a o jejich významu tak nemůže být pochyb, ať už jsou různými autory řazeny do kterékoliv skupiny. Na základě interpretace názorů těchto významných odborníků pak byly uvedeny knihy, které byly často mnohými autory označovány za knihy pomocné – pokladní kniha, kniha listovních přepisů, zásobníky, kniha faktur (přijatých a obdržených), a kniha lhůtní. Tyto knihy jsou dle popisu

tehdejších účetních odborníků významné pro jednoduché účetnictví a tvoří z něj přehlednější a ucelenější účetní soustavu. Ačkoliv jsou tyto knihy jednoduchého účetnictví pojmenovány jako pomocné nebo také vedlejší, o jejich důležitosti pro soustavu jednoduchého účetnictví nemůže být pochyb. Systém jednoduchého účetnictví s jeho pomocnými knihami utváří poněkud přehledný a provázaný systém. Nastává tedy otázka, zda by nebylo dobré současný systém jednoduchého účetnictví rozšířit o další povinné pomocné knihy, zpřístupnit ho většímu množství jednotek a opět tak z něj vytvořit provázaný systém jednoduchého účetnictví, který na českém území fungoval po mnoho let. Tímto tématem se tato bakalářská práce již nezabývá, nicméně určitě by stálo za další prozkoumání.

Summary

The bachelor thesis was focused on the analysis of subsidiary ledgers in the single-entry accounting system in Czech lands before 1938. The work was focused on this specific period, because in 1939, Protectorate of Bohemia and Moravia was established. This was followed by the gradual adoption of new legislation and due to that single-entry accounting system was used less frequently. The description of the subsidiary ledgers in this thesis is mainly based on primary sources published at the turn of the 20th century in Czech lands. At this period, many authors published new publications and textbooks which described single-entry accounting system and its subsidiary ledgers from theoretical point of view, rather than practical.

The first chapter of the thesis briefly described general history and development of the accounting systems and then it focused on its history in Czech lands. The following part of the thesis described principles of the current single-entry accounting system. The thesis also briefly described single-entry bookkeeping and its ledgers used nowadays as opposed to the one used before 1938. For better understanding of the single-entry accounting and its subsidiary ledgers, the system used at present was also mentioned.

The second chapter of the thesis was dedicated to general records in accounting. This chapter mentioned in which ways were general records in accounting influenced by legislation at that time. At first, records in accounting books were not overly restricted by legislation. However, new Commercial code which partially restricted business book was issued in 1863 (*Všeobecný obchodní zákoník č. 1/1863 ř. z.*). This chapter is therefore divided into two periods – development of records in accounting before 1862 and after 1863.

However, the issue recording in subsidiary ledgers in the single-entry accounting system was still not overly restricted by legislation. For that reason, third chapter of this thesis focuses on the analysis of the primary sources published by the significant authors at that time. This chapter focuses mainly on three significant authors of that time. However, other authors who described subsidiary-ledgers in the single-entry accounting system are also mentioned.

The aim of this thesis was to create a structure of the important subsidiary ledgers used in the single-entry accounting system, based on the interpretation of the information from primary sources published by the significant authors. Not all authors agreed on the same classification of the subsidiary ledgers. Some authors classified specific ledgers as main ledgers whereas other authors classified them as subsidiary ledgers. Nevertheless, this only demonstrated the importance of those mentioned subsidiary ledgers. In the last chapter, the structure of the most mentioned and recommended subsidiary ledgers was provided. The

analysis of the subsidiary ledgers also showed that subsidiary ledgers were a significant part of single-entry accounting system. It would be useful to compare current single-entry accounting system with historical single-entry accounting system in detail and based on that make some recommendations for single-entry accounting system used in present. However, this is not the main focus of the work and therefore could be topic for another research.

Použitá literatura

Černý, V. (1930). *Hospodářské instrukce: Přehled zemědělských dějin v době patrimoniálního velkostatku v XV.-XIX. století*. Československá akademie zemědělská.

<https://dk.uzei.cz/uuid/uuid:d7ca0aa2-29d6-4377-8473-0dcb259a92ba>

Fiala, J. (1938). *Učebnice účetnictví pro obchodní akademie, Díl první pro první ročník*.

Československá grafická Unie. [https://ndk.cz/uuid/uuid:3b3e2f4c-a9b5-49e2-91b1-](https://ndk.cz/uuid/uuid:3b3e2f4c-a9b5-49e2-91b1-bfae4e4b37ef)

[bfae4e4b37ef](https://ndk.cz/uuid/uuid:3b3e2f4c-a9b5-49e2-91b1-bfae4e4b37ef)

Fidler, J. (1875). *Stručná nauka o účetnictví jednoduchém i složitém se zvláštním zřetelem na menší závody. S dodatkem o vypočítávání úroků a o běžících účtech a jich výpisech, zejména pro záložny*. J. Kolář.

[https://kramerius5.nkp.cz/uuid/uuid:03972350-c11a-11dd-9038-](https://kramerius5.nkp.cz/uuid/uuid:03972350-c11a-11dd-9038-000d606f5dc6)

[000d606f5dc6](https://kramerius5.nkp.cz/uuid/uuid:03972350-c11a-11dd-9038-000d606f5dc6)

Janhuba, M. (2010). *Teorie účetnictví: (výběr z problematiky)*. Oeconomica.

Janhuba, M. (2012). Karel Petr Kheil syn – historik účetnictví. *Český finanční a účetní časopis*, 2012(1), 121–128.

<https://doi.org/10.18267/j.cfuc.307>

Kheil, K. P. (1897). *Jednoduché účetnictví se zřetelem k ustanovením zákonným*. Bursík &

Kohout. <https://kramerius5.nkp.cz/uuid/uuid:ad8194d0-1655-11e5-b9a6-5ef3fc9ae867>

Malíková, O., & Horák, J. (2009). *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví*. Technická univerzita v Liberci.

Pazourek, J. (1900). *Účetnictví podvojně a různé jeho způsoby*. Účetní Listy.

<https://ndk.cz/uuid/uuid:c79e3828-c9a1-4a95-b621-49f34147abdc>

Pazourek, J. (1920). *Theorie i praxe účetních soustav*. Archiv.

<https://kramerius5.nkp.cz/uuid/uuid:23a67250-b32b-11de-ab91-0013d398622b>

Pazourek, J. (1925). *Základy účetnictví průmyslových podniků*. Ústřední Svaz Československých Průmyslníků. <https://www.digitalniknihovna.cz/vse/uuid/uuid:c07f4948-a0ca-4a40-b74e-99317bef4240>

Rančák, J. (1897). *Účtověda: o slohu jednoduchém, složitém (dopickém) a kamerálním (státním) užívaném v obchodních a průmyslových komptoirech a při účetní službě státních i samospr. úřadů*. J. Rančák. <https://kramerius5.nkp.cz/uuid/uuid:6102f350-1656-11e5-b9a6-5ef3fc9ae867>

Skřivan, A. (1864). *Nauka o kupeckém účetnictví, Díl první: Účetnictví jednoduché a knihy mimořádné*. Ed. Grégr. <https://kramerius5.nkp.cz/uuid/uuid:7a8c2530-9949-11ec-adf7-5ef3fc9bb22f>

Skřivan, A. (1873). *Nauka o kupeckém účetnictví, Svazek druhý: Účetnictví složitého část' theoretická*. Ed. Grégr. <https://ndk.cz/uuid/uuid:b0c39f50-994b-11ec-a3e4-5ef3fc9bb22f>

Skřivan, A. (1882). *Nauka o kupeckém slohu*. Ed. Grégr. <https://ndk.cz/uuid/uuid:5df02930-baa6-11dc-a5cd-000d606f5dc6>

Skřivan, A. (1883). *Směnkářství ze stanoviska praktického: mimo výklad rak. směn. řádu z r. 1850 a uherského zákona směnečného z r. 1876 s kritickými poznámkami*. F. Šimáček. <https://kramerius5.nkp.cz/uuid/uuid:772a9480-0745-11dd-b82c-000d606f5dc6>

Slavičková, P., & Puchinger, Z. (2014). *Malé dějiny účetnictví v českých zemích před rokem 1989*. Univerzita Palackého v Olomouci.

Slavičková, P. (2017). *Účetnictví mezi tradicí a racionalitou: v českých zemích od středověku do počátku 18. století*. Scriptorium.

Slavičková, P. (2022). *Kamerální účetnictví a jeho vývoj na území dnešního Česka*. NLN.

Smolík, J. (1872). *Počítářství výkonné: prosté kupecké a průmyslnické účetnictví: pro 3. třídu realných škol*. I.L. Kober. <https://ndk.cz/uuid/uuid:3d6203c0-c124-11dd-83dd-000d606f5dc6>

Vítek, L., & kol. (2018). *Sto let financí a účetnictví na území České republiky*. Oeconomica, nakladatelství VŠE.

Vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví. <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2015-325>

Zákon č. 1/1863 ř. z., Všeobecný obchodní zákoník. <https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=onrf6mjygyzv6mjnga#>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 669/2004 Sb. <https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=onrf6mjzheyv6njwgmwto>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. <https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=onrf6mjzheyv6njwgmwtgni>

Seznam obrázků

Obrázek 1 Levá strana pokladniční knihy	30
Obrázek 2 Pravá strana pokladniční knihy	31
Obrázek 3 Jednostranná pokladniční kniha	32
Obrázek 4 Zásobník směnek a Seznam směnek dlužných.....	39
Obrázek 5 Jednostranné vedení pokladní knihy	44